



Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

- a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik atau tinjauan suatu masalah.
- b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar Unand.

2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin Unand.

**PENGARUH REVIU INSPEKTORAT DAN NILAI TEMUAN
PEMERIKSAAN TERHADAP OPINI AUDIT BPK DENGAN TINDAK
LANJUT HASIL PEMERIKSAAN SEBAGAI VARIABEL MODERASI
(Studi kasus Pada Pemerintah Daerah di Sumatera Barat)**

TESIS



**ANDA DWIHARYADI
0821221011**

**PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS ANDALAS
PADANG 2010**

PENGARUH REVIU INSPEKTORAT DAN NILAI TEMUAN
PEMERIKSAAN TERHADAP OPINI AUDIT BPK DENGAN TINDAK
LANJUT HASIL PEMERIKSAAN SEBAGAI VARIABEL MODERASI

(Studi Kasus Pada Pemerintah Daerah di Sumatera Barat)

Oleh :

ANDA DWIHARYADI

0821221011

Dibawah Bimbingan

(Dr. Suhairi, SE, M.Si, Ak dan Dra. Rahmi Desriani, M.Si, Ak)

RINGKASAN

Salah satu pendekatan makro yang digunakan untuk menentukan keberhasilan daerah adalah Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 pasal 102 ayat (2) menyatakan bahwa pemerintah daerah menyampaikan laporan keuangan pelaksanaan APBD kepada BPK selambat-lambatnya 3 bulan setelah tahun anggaran berakhir. BPK sebagai salah satu lembaga tinggi negara, memegang peran yang strategis dalam menilai kinerja keuangan pemerintah daerah.. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah pasal 33 ayat (3) menyatakan bahwa : Aparat Pengawasan Intern Pemerintah pada Kementerian Negara/Lembaga/Pemerintah Daerah melakukan reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dalam rangka meyakinkan keandalan informasi yang disajikan sebelum disampaikan oleh Menteri/Pimpinan Lembaga/Gubernur/Bupati/Walikota kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Kemudian BPK menjadikan LKPD tersebut sebagai bahan/dokumen untuk melakukan pemeriksaan LKPD yang pada akhir pemeriksaannya akan menghasilkan opini mengenai kewajaran laporan keuangan.

Menurut Pasal 20 UU No. 15 Tahun 2004, menyatakan bahwa pemerintah wajib untuk menindaklanjuti laporan hasil pemeriksaan BPK. Dengan demikian, dalam laporan hasil pemeriksaannya, disamping memuat adanya kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan perundang-undangan, dan ketidakpatutan, harus dilengkapi dengan tanggapan tertulis dari pimpinan atau pejabat yang bertanggungjawab pada entitas yang diperiksa mengenai temuan pemeriksaan dan rekomendasi serta tindakan perbaikan yang direncanakan.

Fenomena yang terjadi dilapangan menggambarkan bahwa terdapat sejumlah *auditee* yang masih meragukan hasil pemeriksaan BPK. Hal ini terjadi pada saat *auditee* tersebut membandingkan antara nilai temuan

entitas yang diperiksa mengenai temuan pemeriksaan dan rekomendasi serta tindakan perbaikan yang direncanakan.

Fenomena yang terjadi dilapangan menggambarkan bahwa terdapat sejumlah *auditee* yang masih meragukan hasil pemeriksaan BPK. Hal ini terjadi pada saat *auditee* tersebut membandingkan antara nilai temuan dengan opini yang mereka peroleh dengan hal yang sama pada daerah lain yang ternyata pada kenyataannya tidak berbanding lurus.

Populasi dalam penelitian ini adalah Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas laporan keuangan pemerintah daerah provinsi Sumatera Barat dan 19 Kabupaten/ Kota di wilayah Sumatera Barat untuk tahun anggaran 2006, 2007 dan 2008. Kriteria ini sesuai dengan ruang lingkup dan data yang digunakan dalam penelitian untuk melihat pengaruh nilai temuan pemeriksaan dengan opini. Disamping itu LHP tersebut telah dipublikasikan, lengkap, sesuai standar dan bukan rahasia. Untuk mengetahui apakah rekomendasi hasil audit tahun sebelumnya telah ditindaklanjuti oleh *auditee* secara memadai, digunakan Laporan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan. Data diperoleh melalui BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Barat, Situs BPK RI dan wawancara dengan auditor.

Berdasarkan data yang diobservasi, hasil penelitian dapat diringkas sebagai berikut :

1. Ada atau tidaknya reviu inspektorat atas laporan keuangan pemerintah tidak mempengaruhi opini audit BPK. Hal ini tidak sesuai dengan pernyataan pada Peraturan Pemerintah Nomor 8 tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, pasal 33 ayat (3) menyatakan bahwa : Aparat Pengawasan Intern Pemerintah pada Kementerian Negara/Lembaga/Pemerintah Daerah melakukan reviu atas Laporan Keuangan dan Kinerja dalam rangka meyakinkan keandalan informasi yang disajikan sebelum disampaikan kepada pihak-pihak yang berwenang, salah satunya adalah BPK. Jadi harapan bahwa inspektorat bisa menjalankan fungsi pengawasan sesuai dengan yang diharapkan tidak terbukti secara statistik.
2. Hasil analisis memperlihatkan bahwa hanya 20% dari data yang diobservasi yang menunjukkan bahwa reviu inspektorat dapat memperbaiki opini audit BPK. Jika dilihat dari Laporan Hasil Reviu Inspektorat (dari data yang diperoleh), ditemukan bahwa jangka waktu antara pelaksanaan reviu, penyerahan laporan hasil reviu inspektorat ke BPK dan *entry* BPK ke *auditee* hanya antara 1 hingga 2 bulan. Hal ini dapat diartikan bahwa salah satu tujuan reviu inspektorat adalah untuk membantu pemerintah dalam 'mempersiapkan' laporan keuangan yang akan diserahkan ke BPK untuk diaudit dalam rangka memberikan opini audit.

Kata kunci : Reviu Inspektorat, Nilai Temuan Pemeriksaan, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, Opini Audit

**PENGARUH REVIU INSPEKTORAT DAN NILAI TEMUAN PEMERIKSAAN
TERHADAP OPINI AUDIT BPK DENGAN TINDAK LANJUT HASIL
PEMERIKSAAN SEBAGAI VARIABEL MODERASI
(Studi Kasus Pada Kabupaten/ Kota di Sumatera Barat)**



**PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS ANDALAS
2010**

RIWAYAT HIDUP

Penulis dilahirkan pada tanggal 1 Juli 1975 di Padang, sebagai anak kedua dari ayah Djauhari. S (Alm) dan Ibu Sri Muhurip. Penulis menamatkan SD pada tahun 1988, SMP tahun 1991 dan SMA tahun 1994 di Padang. Penulis memperoleh gelar Sarjana Ekonomi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Andalas Padang tahun 1999.

Penulis pernah bekerja pada beberapa perusahaan seperti DFC English Course, Sumber Group PT. HM. Sampoerna, Tbk, Pusat Perbelanjaan Agam, LP3M Bukittinggi, PT. Sharp Yasonta Antarnusa, PT. Sharp Electronics Indonesia, AAJ Associates, KAP SKR dan sekarang ditugaskan sebagai dosen pada politeknik Universitas Andalas Padang. Pada tahun 2008 memperoleh kesempatan meneruskan pendidikan pada Program Pascasarjana Universitas Andalas Padang.



PERNYATAAN KEASLIAN TESIS

Dengan ini saya menyatakan bahwa isi Tesis yang saya tulis dengan judul :

PENGARUH REVIU INSPEKTORAT DAN NILAI TEMUAN
PEMERIKSAAN TERHADAP OPINI AUDIT BPK DENGAN TINDAK
LANJUT HASIL PEMERIKSAAN SEBAGAI VARIABEL MODERASI
(Studi Kasus Pada Pemerintah Daerah di Sumatera Barat)

Adalah hasil kerja/ karya saya sendiri dan bukan merupakan jiplakan dari hasil kerja/ karya orang lain, kecuali kutipan yang sumbernya dicantumkan. Jika kemudian hari pernyataan ini tidak benar, maka status kelulusan dan gelar yang saya peroleh menjadi batal dengan sendirinya.

Padang, 2 Agustus 2010
Yang membuat pernyataan

Anda Dwiharyadi



KATA PENGANTAR

Puji dan syukur penulis haturkan kehadiran ALLAH SWT atas taufik dan hidayahNya sehingga penulisan tesis ini dapat diselesaikan sebagai tanggungjawab akademis atas pengetahuan yang penulis dapatkan selama mengikuti studi pada Program Pascasarjana (S2) Program Studi Magister Akuntansi Universitas Andalas Padang.

Tesis ini diajukan guna memenuhi salah satu syarat dalam mencapai gelar Magister Sains Akuntansi, dengan judul “Pengaruh Reviu Inspektorat dan Nilai Temuan Pemeriksaan terhadap Opini Audit BPK dengan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan sebagai Variabel Moderasi”. Dalam melakukan penelitian dan penyelesaian tesis ini penulis banyak mendapatkan bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak sehingga tulisan ini dapat dirampungkan sesuai dengan rencana yang diharapkan.

Pada kesempatan ini penulis menyampaikan penghargaan dan rasa terima kasih kepada :

1. Dr. Suhairi, SE, M.Si, Ak dan Dra. Rahmi Desriani, M.Si, Ak sebagai Komisi Pembimbing I dan II yang telah membimbing, mengarahkan dan memotivasi penulis dari awal hingga selesainya penelitian dan penulisan tesis ini.
2. Dr. Yurniwati, SE, M.Si, Ak, sebagai Koordinator Program Studi S2 Akuntansi Pemerintahan/Pengawasan Keuangan Negara..
3. Pimpinan Politeknik Unand yang telah memberikan izin belajar bagi penulis untuk melanjutkan studi ke S2.

4. Ketua, sekretaris serta keluarga besar jurusan Akuntansi Politeknik Unand yang telah membantu dan mendukung penulis dalam menyelesaikan tesis ini.
5. Direktur Program Pascasarjana Universitas Andalas Padang dan seluruh staf yang telah memberikan pelayanan selama penulis mengikuti perkuliahan.
6. Seluruh Dosen yang telah membagikan ilmunya kepada penulis selama mengikuti perkuliahan pada Program Studi Magister Sains Akuntansi ini.
7. *My Soulmate* Trisna Anggreini, SE, Ak, istri sekaligus rekan diskusi serta Syahla dan Audina, karunia terindah dan motivator bagi penulis untuk menyelesaikan studi.
8. Para penulis yang karyanya menjadi referensi dalam penelitian ini.
9. Rekan-rekan mahasiswa Pascasarjana Universitas Andalas Program Studi Akuntansi Pemerintahan/ Pengawasan Keuangan Negara angkatan 2008 yang telah banyak membantu dalam penelitian, diskusi dan penyelesaian tesis ini.

Semoga bantuan dan kebajikan yang telah diberikan mendapat pahala yang setimpal dari ALLAH SWT, Amin. Penulis mengharapkan saran, masukan dan kritik yang membangun demi kesempurnaan tesis ini di masa datang. Saran dan kritik dapat dikirim ke

Akhir kata penulis mengharapkan tesis ini bermanfaat bagi penulis, Badan Pemeriksa Keuangan, Aparat Pengawasan Internal Pemerintah dan para pembaca.

Padang, Agustus 2010

Penulis,

DAFTAR ISI

halaman

KATA PENGANTAR

DAFTAR ISI	i
DAFTAR TABEL	ii
DAFTAR GAMBAR.....	iii
DAFTAR LAMPIRAN	iv

I. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Perumusan Masalah.....	6
1.3 Tujuan Penelitian.....	8
1.4 Manfaat Penelitian	9

II. LANDASAN TEORITIS

2.1 Reviu Inspektorat	10
2.1.1 Ruang Lingkup Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.....	25
2.1.2 Inspektorat Jenderal Departemen / Unit Pengawasan	27
2.1.3 Badan Pengawasan Daerah	28
2.2 Pemeriksaan dan Laporan Hasil Pemeriksaan	30
2.2.1 Pemeriksaan.....	30
2.2.2 Laporan Hasil Pemeriksaan.....	38
2.2.3 Temuan Pemeriksaan.....	40
2.3 Opini Audit BPK	44
2.4 Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan	47
2.4.1 Pengertian	47
2.4.2 Pertimbangan terhadap Hasil Pemeriksaan sebelumnya	47
2.5 Reviu Penelitian Terdahulu.....	52

III. METODE PENELITIAN

3.1 Desain Penelitian.....	54
3.2 Subjek Penelitian.....	54
3.3 Objek Penelitian.....	55
3.4 Horizon waktu penelitian.....	55
3.5 Kerangka Konseptual	55
3.6 Populasi.....	56
3.7 Data dan Metode Pengumpulan Data	57
3.8 Definisi Operasional dan Pengukuran	58
3.9 Uji Asumsi Klasik	61
3.10 Metode Analisis	65

IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Pengumpulan Data	68
4.2. Statistik Deskriptif	68
4.3. Pengujian Asumsi Klasik.....	70
4.4. Pengujian Hipotesis dan Pembahasan	72

V. PENUTUP

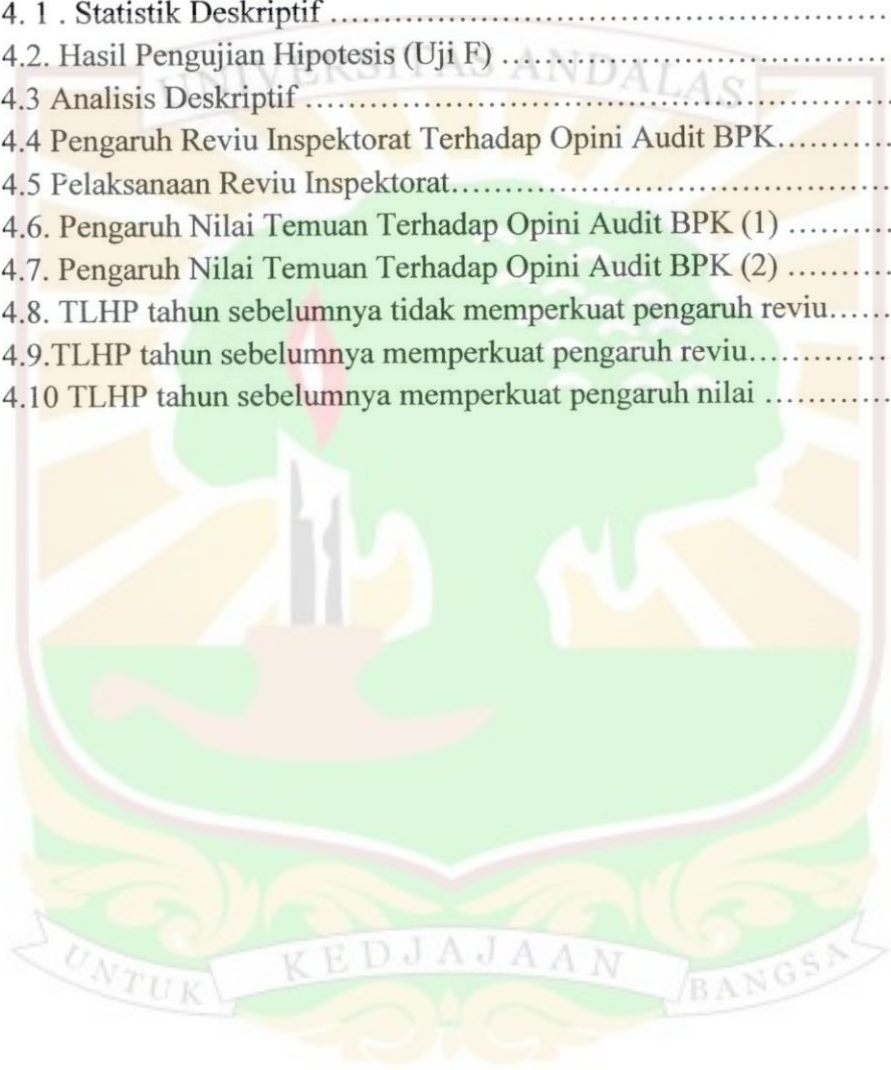
5.1. Simpulan.....	85
5.2. Keterbatasan	87
5.3. Implikasi Penelitian	88
5.4. Saran Penelitian Selanjutnya	89

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Nomor	halaman
1. Tabel 2.1.Reviu Inspektorat dan Opini Audit BPK.....	47
2. Tabel 2.2. Penelitian Terdahulu	53
3. Tabel 4. 1 . Statistik Deskriptif	69
4. Tabel 4.2. Hasil Pengujian Hipotesis (Uji F)	72
5. Tabel 4.3 Analisis Deskriptif	79
6. Tabel 4.4 Pengaruh Reviu Inspektorat Terhadap Opini Audit BPK.....	82
7. Tabel 4.5 Pelaksanaan Reviu Inspektorat.....	83
8. Tabel 4.6. Pengaruh Nilai Temuan Terhadap Opini Audit BPK (1)	86
9. Tabel 4.7. Pengaruh Nilai Temuan Terhadap Opini Audit BPK (2)	87
10. Tabel 4.8. TLHP tahun sebelumnya tidak memperkuat pengaruh reviu.....	88
11. Tabel 4.9.TLHP tahun sebelumnya memperkuat pengaruh reviu.....	90
12. Tabel 4.10 TLHP tahun sebelumnya memperkuat pengaruh nilai	91



DAFTAR GAMBAR

Nomor

halaman

1. Proses Akuntansi, Reviu dan Audit22
2. Siklus Pemeriksaan37



DAFTAR LAMPIRAN

Nomor

1. Hasil Uji Hipotesis 1
2. Hasil Uji Hipotesis 2
3. Hasil Uji Hipotesis 3
4. Hasil Uji Hipotesis 4
5. Hasil Uji Multikolinearitas
6. Hasil Uji Heteroskedastisitas
7. Hasil Uji Normalitas Data
8. Data Reviu Inspektorat, Nilai Temuan dan Opini Audit BPK
9. Analisis Deskriptif Hipotesis 1
10. Analisis Deskriptif Hipotesis 2
11. Analisis Deskriptif Hipotesis 3
12. Analisis Deskriptif Hipotesis 4



BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Pemerintah daerah sebagai pihak yang diserahi tugas menjalankan roda pemerintahan, pembangunan, dan layanan sosial masyarakat wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban keuangan daerahnya untuk dinilai apakah pemerintah daerah berhasil menjalankan tugasnya dengan baik atau tidak (Suprpto, 2006). Pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan daerah diwujudkan dalam bentuk laporan keuangan berupa neraca, laporan realisasi anggaran, laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan yang harus disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Disamping itu, pengelolaan keuangan negara harus dilaksanakan secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan. Salah satu tantangan yang dihadapi oleh pemerintah untuk mendukung hal tersebut saat ini adalah bagaimana menghasilkan suatu laporan pertanggungjawaban keuangan yang relevan dan handal, serta yang *auditable* dan *traceable* (Zanie, 2008)

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara Pasal 55 ayat (4) dan Pasal 56 ayat (4), yang kemudian diatur dalam

Pasal 25 Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006, tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, Menteri/Pimpinan Lembaga, Gubernur/Bupati/Walikota dan Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah selaku Pengguna Anggaran/ Pengguna Barang dalam menyampaikan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan, harus disertai dengan pernyataan tanggung jawab. Pernyataan tanggung jawab tersebut selain harus menyatakan bahwa laporan keuangan itu isinya telah menyajikan informasi pelaksanaan anggaran dan posisi keuangan secara layak sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan, juga harus menyatakan bahwa laporan keuangan telah disusun berdasarkan sistem pengendalian intern yang memadai. Pernyataan tanggung jawab bahwa laporan keuangan telah disusun berdasarkan sistem pengendalian intern yang memadai, berarti pemberi pernyataan (Menteri/Pimpinan Lembaga, Gubernur/Bupati/Walikota dan Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah selaku Pengguna Anggaran/ Pengguna Barang) memberikan keyakinan yang memadai kepada pengguna laporan keuangan tentang (1) keandalan pelaporan keuangan, (2) efektivitas dan efisiensi operasi, dan (3) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Pernyataan tersebut memiliki makna dan tanggung jawab yang besar bagi pemberi pernyataan, terutama dalam hubungannya mendukung upaya pemerintah dalam tata kelola keuangan yang baik dan dalam rangka memberantas berbagai bentuk aktivitas korupsi.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 pasal 102 ayat (2) menyatakan bahwa pemerintah daerah menyampaikan laporan keuangan pelaksanaan APBD kepada BPK selambat-lambatnya 3 bulan setelah tahun anggaran berakhir. BPK sebagai salah satu lembaga tinggi negara, memegang peran yang strategis dalam menilai kinerja keuangan pemerintah daerah. Proses penilaian dilakukan dengan cara memeriksa laporan pertanggungjawaban pemerintah pusat/daerah yang berupa Laporan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah. Hal ini sesuai dengan pasal 23E UUD 1945 yang menyatakan bahwa untuk memeriksa pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri

Menurut Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara menyatakan bahwa tujuan pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah adalah untuk memperoleh keyakinan yang memadai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia . Disamping itu pemeriksaan juga bertujuan untuk menguji efektifitas pengendalian intern serta kepatuhan terhadap peraturan perundangan yang berlaku. Dengan demikian diharapkan muara dari aktivitas pemeriksaan ini adalah untuk terciptanya tata kelola pemerintahan yang baik, transparan dan akuntabel yang tentunya bebas dari berbagai praktik korupsi.

Namun demikian, dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah masih ditemui tindakan korupsi, kolusi dan nepotisme. Secara umum, penyebab utama terjadinya hal tersebut adalah belum adanya perubahan secara signifikan mengenai sikap dan orientasi birokrasi pemerintah dalam memberikan pelayanan publik disamping masih lemahnya sistem pengendalian internal yang ada dalam pelaksanaan penyelenggaraan pemerintahan. Hal ini juga berkaitan dengan pendapat dari Tugiman (2000) yang menyatakan bahwa salah satu penyebab utama terjadinya berbagai penyimpangan dan penyelewengan harta dan kekayaan negara adalah karena tidak berjalannya fungsi dan proses pengendalian internal. Kontributor utama kasus korupsi adalah ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan yang berlaku dan buruknya lingkungan pengendalian serta lemahnya upaya hukum.

Pentingnya pengendalian internal sejalan dengan pendapat dari General Accounting Office (GAO) dalam *Comprehensive Audit Manual* (Seperti dikutip Sawyer, 2003:100) pengendalian manajemen adalah beberapa cara atau alat yang digunakan oleh manajemen dalam melaksanakan fungsi pengendalian dalam mencapai tujuan entitas, yang salah satunya adalah reviu intern. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah pasal 33 ayat (3) menyatakan bahwa : Aparat Pengawasan Intern Pemerintah pada Kementrian Negara/Lembaga/Pemerintah Daerah melakukan reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

dalam rangka meyakinkan keandalan informasi yang disajikan sebelum disampaikan oleh Menteri/Pimpinan Lembaga/Gubernur/Bupati/Walikota kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Kemudian BPK menjadikan LKPD tersebut sebagai bahan/dokumen untuk melakukan pemeriksaan LKPD yang pada akhir pemeriksaannya akan menghasilkan opini mengenai kewajaran laporan keuangan.

Menurut Pasal 20 UU No. 15 Tahun 2004, menyatakan bahwa pemerintah wajib untuk menindaklanjuti laporan hasil pemeriksaan BPK. Dengan demikian, dalam laporan hasil pemeriksaannya, disamping memuat adanya kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan perundang-undangan, dan ketidakpatutan, harus dilengkapi dengan tanggapan tertulis dari pimpinan atau pejabat yang bertanggungjawab pada entitas yang diperiksa mengenai temuan pemeriksaan dan rekomendasi serta tindakan perbaikan yang direncanakan.

Dalam Panduan Manajemen Pemeriksaan BPK (2008), pemantauan tindak lanjut hasil pemeriksaan merupakan bagian dari siklus pemeriksaan oleh auditor BPK. Hasil pemantauan tindak lanjut ini kemudian digunakan untuk membantu auditor untuk mengembangkan prosedur audit berikutnya. Hal tersebut diantaranya meliputi kemungkinan terjadinya temuan yang berulang atau keyakinan pemeriksa atas kewajaran transaksi atau akun pada LKPD yang diperiksa yang pada pemeriksaan tahun sebelumnya terjadi kelemahan. Auditor

perlu memperhatikan temuan yang berulang untuk menjadi pertimbangan dalam menentukan resiko pemeriksaan dan gambaran mengenai manfaat pemeriksaan.

1.2. Perumusan Masalah.

Salah satu pendekatan makro yang digunakan untuk menentukan keberhasilan daerah adalah Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Menurut Peraturan Pemerintah No. 8 tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, pasal 33 ayat (3), menyatakan bahwa, Sebelum dilakukan pemeriksaan oleh BPK, Aparat Pengawasan Intern Pemerintah melakukan review atas LKPD tersebut untuk memberikan keyakinan atas keandalan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Selanjutnya BPK melakukan pemeriksaan atas LKPD tersebut dalam rangka memberikan pendapat (opini) sebagaimana yang diamanatkan oleh Undang- Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Berdasarkan petunjuk teknis pemeriksaan BPK (2006), selain kondisi pengendalian intern pemerintah, nilai temuan pemeriksaan dan hasil pemeriksaan periode sebelumnya yang dituangkan dalam laporan hasil pemeriksaan tindak lanjut juga menjadi salah satu pertimbangan yang menjadi bagian dalam perencanaan pemeriksaan. Jika entitas tidak bersedia menerima usulan koreksi yang diajukan oleh auditor, maka akan menjadi pertimbangan dalam memberikan opini (Sinaga, 2008). Pentingnya tindak lanjut hasil pemeriksaan untuk

meningkatkan transparansi dan akuntabilitas keuangan negara membuat BPK mengambil 3 inisiatif kebijakan dalam rangka mempercepat perbaikan opini dalam pemeriksaan LKPP dan LKPD. Diantara kebijakan tersebut adalah menyarankan Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah membentuk panitia akuntabilitas publik yang bertugas mendorong tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK.

Temuan pemeriksaan yang merupakan indikasi permasalahan yang diperoleh selama proses pemeriksaan memiliki arti penting untuk disampaikan kepada entitas yang diperiksa. Dalam suatu pemeriksaan kita sering menemukan adanya tuntutan ganti rugi (TGR) yang dicantumkan dalam sebuah temuan pemeriksaan dengan nilai rupiah yang harus dikembalikan ke kas negara. Menurut Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan negara pasal 1 ayat (22) menyatakan bahwa kerugian negara harus nyata dan pasti jumlahnya. Kerugian tersebut akibat perbuatan melawan hukum baik disengaja ataupun lalai. Dengan demikian, nilai temuan pemeriksaan sangat penting artinya untuk menentukan nilai penyimpangan dari kriteria yang telah ditetapkan sebagai cerminan dari keandalan laporan keuangan, efektifitas dan efisiensi operasi serta kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Disamping itu, fenomena yang terjadi dilapangan menggambarkan bahwa terdapat sejumlah *auditee* yang masih meragukan hasil pemeriksaan BPK. Hal ini terjadi pada saat *auditee* tersebut membandingkan antara nilai temuan dengan

opini yang mereka peroleh dengan hal yang sama pada daerah lain yang ternyata pada kenyataannya tidak berbanding lurus.

Berdasarkan uraian diatas, rumusan masalah yang akan dibahas dalam penelitian ini adalah :

1. Apakah revidi inspektorat mempengaruhi opini audit BPK ?
2. Apakah nilai temuan pemeriksaan mempengaruhi opini audit BPK ?
3. Apakah tindak lanjut hasil pemeriksaan tahun sebelumnya memperkuat pengaruh revidi inspektorat terhadap opini audit BPK?
4. Apakah tindak lanjut hasil pemeriksaan tahun sebelumnya memperkuat pengaruh nilai temuan pemeriksaan terhadap opini audit BPK?

1.3. Tujuan Penelitian

1. Untuk mengetahui Apakah Revidi Inspektorat dan Nilai Temuan Pemeriksaan mempengaruhi Opini Audit BPK
2. Untuk mengetahui apakah Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan tahun sebelumnya memperkuat pengaruh Revidi Inspektorat dan Nilai Temuan Pemeriksaan Terhadap Opini Audit BPK.

BAB II

LANDASAN TEORITIS

2.1. Reviu Inspektorat

Hasil survei yang dilakukan oleh KPMG dalam "*KPMG, 1998 Fraud Survey*", (New York: KPMG, 1998, sebagaimana dikutip Tunggal, 2000:103) menunjukkan, bahwa penyebab tertinggi terjadinya kecurangan (*fraud*) adalah lemahnya pengendalian intern organisasi. Kemudian disusul oleh manajemen yang mengabaikan pengendalian intern. COSO dalam Sawyer (2003) mendefinisikan pengendalian intern sebagai suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan komisaris, manajemen dan pegawai lainnya yang didesain untuk memperoleh keyakinan yang memadai terkait dengan tujuan (a). efektivitas dan efisiensi dari aktivitas operasi, (b). kehandalan dari pelaporan keuangan, (c). ketaatan peraturan perundangan dan kebijakan terkait.

Pengendalian intern menurut Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah merupakan proses yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai mengenai pencapaian tujuan pemerintah daerah yang tercermin dari keandalan laporan keuangan, efisiensi dan efektivitas pelaksanaan program dan kegiatan serta dipatuhinya peraturan perundang-undangan. Pentingnya pengendalian internal sejalan dengan pendapat dari General Accounting Office (GAO) dalam *Comprehensive Audit Manual* (Seperti dikutip Sawyer,

2003:100) pengendalian manajemen adalah beberapa cara atau alat yang digunakan oleh manajemen dalam melaksanakan fungsi pengendalian dalam mencapai tujuan entitas, yang salah satunya adalah revidi intern. Hal ini sejalan dengan penjelasan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang menjabarkan bahwa salah satu unsur pengendalian internal adalah pemantauan. Dalam hal ini pemantauan harus dapat menilai kualitas kerja dari waktu ke waktu dan memastikan bahwa rekomendasi hasil audit dan revidi lainnya dapat segera ditindaklanjuti.

Dalam pemerintahan, inspektorat memiliki fungsi pengawasan dan pengendalian terhadap jalannya kegiatan pemerintahan. Salah satu bentuk kegiatan pengawasan yang dilakukan oleh inspektorat baik provinsi maupun kabupaten/kota saat ini adalah merevidi laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD). Berdasarkan ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, pasal 33 ayat (3) menyatakan bahwa : Aparat Pengawasan Intern Pemerintah pada Kementrian Negara/Lembaga/Pemerintah Daerah melakukan revidi atas Laporan Keuangan dan Kinerja dalam rangka meyakinkan keandalan informasi yang disajikan sebelum disampaikan oleh Menteri/Pimpinan Lembaga/Gubernur/Bupati/Walikota/ kepada pihak-pihak sebagaimana diatur dalam pasal 8 dan pasal 11. Adapun pihak-pihak yang dimaksudkan dalam pasal 8 dan pasal 11 tersebut antara lain adalah Badan Pemeriksa Keuangan yang selanjutnya disebut BPK. Hal itu sesuai dengan Undang-

Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, antara lain menetapkan bahwa Laporan Keuangan pemerintah pada gilirannya harus diaudit oleh BPK sebelum disampaikan kepada pihak legislatif sesuai dengan kewenangannya. Pemeriksaan BPK dimaksud adalah dalam rangka memberikan pendapat (opini) sebagaimana diamanatkan oleh Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004. Pokok utama dari materi ini adalah meyakinkan keandalan informasi. Artinya, laporan keuangan yang sangat rumit menyangkut dengan angka-angka, penjelasan dan perhitungan yang sangat teknis dalam jumlah yang relatif besar, akan menyulitkan seorang kepala daerah (gubernur/bupati/walikota) dalam meyakini sendiri bahwa semua transaksi keuangan tersebut telah dicatat dan disajikan secara benar sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005) tanpa dibantu oleh perangkatnya dalam hal ini adalah inspektorat. Dalam rangka memberikan keyakinan kepada kepala daerah itulah diperlukan inspektorat untuk melakukan reviu atas LKPD dimaksud. LKPD yang disampaikan kepada BPK tersebut kemudian akan dijadikan bahan/dokumen untuk melakukan pemeriksaan LKPD. Kemudian berdasarkan hasil pemeriksaannya, BPK harus memberikan pendapat (opini) mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

Hasil kerja Aparat Pengawasan Intern Pemerintah diharapkan bermanfaat bagi pimpinan unit-unit kerja serta penggunaan lainnya untuk meningkatkan kinerja organisasi secara keseluruhan. Laporan Reviu tersebut merupakan media yang digunakan oleh auditor untuk memberitahukan atau melaporkan hasil auditnya

sehingga berfungsi sebagai alat komunikasi dari auditor kepada pihak yang berkepentingan (Pusdiklatwas BPKP:2003 dalam Isyrin, 2009).

Menurut Henry (2010), Reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) bertujuan untuk memberikan keyakinan terbatas bahwa laporan keuangan pemerintah daerah disusun berdasarkan sistem pengendalian intern yang memadai dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Dengan dilaksanakannya reviu ini, diharapkan akan terjadi perbaikan pencatatan dan pelaporan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan sehingga akan meningkatkan kualitas dan keandalan laporan keuangan yang pada akhirnya akan mempengaruhi pemberian opini oleh BPK. Disamping itu, Kuntadi (2009) menyatakan bahwa hasil reviu ini kemudian disampaikan kepada menteri/ pimpinan lembaga dan kepala daerah untuk dijadikan dasar menerbitkan pernyataan tanggung jawab menteri/pimpinan lembaga dan Kepala Daerah (*statement of responsibility*). Pernyataan tersebut antara lain menyatakan bahwa "Laporan Keuangan telah disusun dengan sistem pengendalian intern yang memadai dan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan". Selanjutnya, jika dalam audit oleh BPK ditemukan salah saji dan diperlukan koreksi-koreksi, auditor internal sepatutnya mendampingi pejabat pengelola keuangan dalam proses *exit meeting* dan menyusun Laporan Keuangan yang telah diaudit sesuai koreksi dari auditor.

Keterkaitan antara reviu inspektorat dan opini audit BPK secara tersirat dapat dilihat dari lampiran 1 Permendagri No 4 tahun 2008 yang menyatakan bahwa Pelaksanaan reviu dilakukan dengan tujuan untuk memberikan keyakinan terbatas

bahwa laporan keuangan disajikan telah sesuai dengan SAP. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang telah direviu disampaikan kepada BPK untuk dilakukan pemeriksaan dalam rangka pemberian pendapat (opini). Fauzi (2009) menyatakan dengan hal yang berbeda namun memiliki makna yang relatif sama yaitu hasil kerja pengawas internal diharapkan menjadi pintu masuk pemeriksa dalam melihat efektivitas pengendalian internal entitas. Selanjutnya, adalah tugas dari pemeriksa untuk menguji/menilai apakah keseluruhan proses kegiatan telah berjalan dengan baik. Banyaknya temuan audit baik terkait dengan sistematika pelaporan, sistem pengendalian internal dan kepatuhan menunjukkan bahwa pengawas internal tidak melakukan tugasnya sebagai *quality insurance* dengan benar. Demikian juga Tumanggor dalam Reviu Laporan Keuangan (2009) menyampaikan bahwa reviu sangat baik untuk memberikan keyakinan terbatas bahwa LKPD telah disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan pada akhirnya BPK akan memberikan penilaian baik terhadap LKPD tersebut.

Untuk menjalankan tugas dengan baik, Aparat Pengawas Internal Pemerintah dalam hal ini berfungsi sebagai auditor internal, harus berada di luar lini suatu organisasi, tetapi tidak terlepas dari hubungan bawahan dan atasan seperti yang lainnya. Oleh sebab itu, auditor internal wajib memberikan informasi yang berharga bagi manajemen untuk pengambilan keputusan yang berkaitan dengan operasi entitas (Arens&Loebecke : 2003 :7). Sedangkan pengertian pengawasan intern menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengawasan Intern

Pemerintah adalah seluruh proses kegiatan audit, reviu, evaluasi, pemantauan dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik.

Ditinjau secara kelembagaan, pengawasan internal pemerintah yang ada sekarang selain terdapat BPKP di pusat maupun di daerah, juga terdapat inspektorat jenderal masing- masing departemen dan lembaga pemerintah non departemen, serta inspektorat daerah yang lazim disebut Badan Pengawas Daerah (Bawasda) di masing- masing pemerintah daerah. Jika dilihat dari kehadiran lembaga- lembaga tersebut memang terkesan tata kelola dan birokrasi pengawasan internal pemerintah tumpang tindih. Lembaga- lembaga tersebut terkesan terlalu banyak dan tidak memiliki batas wewenang yang tidak jelas sehingga mengakibatkan inefisiensi serta berpotensi terjadinya penyalahgunaan wewenang dalam pengawasan. Disamping itu, ketidak jelasan fungsi ini menyebabkan pemerintah daerah mengalami kebingungan dalam 'melayani' pengawas internal ini. Hal ini disebabkan terkadang pemda harus menyediakan data yang sama untuk beberapa kali pemeriksaan. Namun pada saat ini kesan kekhawatiran tersebut paling tidak telah diakomodir oleh Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 pasal 49 yang telah membagi tugas dan wewenang masing-masing lembaga pengawasan internal pemerintah, yaitu sebagai berikut :

1. Ayat (1) menyebutkan bahwa aparat pengawasan intern pemerintah terdiri atas BPKP, Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern, inspektorat provinsi, Inspektorat kabupaten/kota.
2. Ayat (2) menjelaskan tugas BPKP yang harus melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan tertentu yang meliputi :
 - a. Kegiatan yang bersifat lintas sektoral
 - b. Kegiatan kebendaharaan umum Negara
 - c. Berdasarkan penetapan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara dan melakukan kegiatan lain berdasarkan penugasan dari presiden.
3. Ayat (3) menjelaskan bahwa dalam rangka pelaksanaan pengawasan intern untuk kegiatan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf b, Menteri Keuangan melakukan koordinasi kegiatan yang terkait dengan instansi pemerintah lainnya.
4. Ayat (4) menyatakan bahwa Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern, melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi kementerian Negara/lembaga yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.
5. Ayat (5) menyatakan bahwa inspektorat provinsi melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi satuan kerja perangkat daerah provinsi yang didanai dengan Anggaran pendapatan dan Belanja Daerah provinsi.

6. Ayat (6) menyatakan bahwa inspektorat kabupaten/kota melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi satuan kerja perangkat daerah kabupaten kota yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah kabupaten / kota.

Dengan demikian, terlepas dari pembagian tugas dan wewenang, diharapkan Aparat Pengawas Intern Pemerintah nantinya benar- benar dapat memenuhi kriteria menjadi sebuah fungsi pengawasan yang baik. Diantaranya yaitu (Effendi, 2009)

- a. Memberikan jaminan keyakinan terhadap publik melalui sebuah pemeriksaan yang dilakukan oleh sebuah lembaga pemeriksa atau auditor eksternal pemerintah dalam hal ini Badan Pemeriksa Keuangan . Dimana hasil pemeriksaannya akan diekspos secara umum ke publik, bahwa sebuah instansi yang ada di dalamnya terdapat fungsi pengawasan yang dimaksud telah terhindar dari segala macam penyimpangan- penyimpangan di dalamnya, serta dengan kata lain telah sesuai dengan ketentuan dan peraturan yang berlaku.
- b. Memberikan konsultasi terhadap instansi yang bersangkutan sehingga dalam proses operasionalnya dapat mencegah terjadinya segala macam kesalahan atau eror.
- c. Memberikan nilai tambah terhadap instansi sehingga output sebuah instansi pemerintah tidak hanya dalam bentuk pelayanan terhadap publik ataupun kepuasan masyarakat secara umum, namun juga dapat menjadi *benchmarking* ataupun contoh bagi instansi pemerintah negara lainnya.

d. Meningkatkan kinerja atas kegiatan operasional instansi yang bersangkutan.

Dasar hukum yang menjadi acuan dalam menyusun petunjuk teknis Reviu laporan keuangan antara lain:

1. Undang Undang RI Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara,
2. Undang Undang RI Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara,
3. Undang Undang RI Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara,
4. Peraturan Pemerintah RI Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan;
5. Peraturan Pemerintah RI Nomor 6 Tahun 2006 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah;
6. Peraturan Pemerintah RI Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah,
7. Peraturan Pemerintah RI Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
8. Peraturan Menteri Dalam Negeri No 4 tahun 2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu atas Laporan keuangan Pemerintah Daerah

Berikut merupakan beberapa pendapat mengenai pengertian reviu yaitu:

1. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP): Pelaksanaan prosedur permintaan keterangan dan analisis yang menghasilkan dasar memadai bagi akuntan untuk memberikan keyakinan terbatas bahwa tidak ada modifikasi material yang

harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan keuangan tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum di Indonesia atau sesuai dengan basis akuntansi komprehensif yang lain. Reviu tidak mencakup suatu pemahaman atas pengendalian intern, pengujian atas catatan akuntansi, dan pengujian atas respon terhadap permintaan keterangan dengan cara pemerolehan bahan bukti dan prosedur tertentu lainnya yang biasanya dilaksanakan dalam suatu audit.

2. Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor PER-44/PB/2006: Prosedur penelusuran angka-angka dalam laporan keuangan, permintaan keterangan, dan analitik yang harus menjadi dasar memadai bagi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) untuk memberi keyakinan terbatas bahwa tidak ada modifikasi material yang harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan keuangan tersebut sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.
3. Pasal 33 PP No. 8 Tahun 2006: Reviu yang dilakukan berdasarkan PP No. 8 Tahun 2006 dimaksudkan untuk memberikan keyakinan terbatas atas laporan keuangan dalam rangka pernyataan tanggung jawab (*statement of responsibility*) atas laporan keuangan tersebut. Pernyataan tanggung jawab memuat menyatakan bahwa laporan keuangan telah disusun berdasarkan sistem pengendalian intern yang memadai dan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan (SAP). Reviu yang akan dilakukan berdasarkan PP 8/2006 harus meliputi reviu atas sistem pengendalian intern dan kesesuaian dengan SAP.

Namun demikian, sistem pengendalian intern yang direviu dibatasi pada pengendalian yang berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan.

Konsep dasar reviu adalah sebagai berikut :

1. Reviu dilaksanakan secara paralel dengan penyusunan laporan keuangan Pemerintah Daerah. Reviu paralel dimaksudkan untuk memperoleh informasi tepat waktu agar koreksi dapat dilakukan segera. Laporan keuangan yang disajikan oleh Pejabat Pengelola Keuangan Daerah diajukan kepada kepala daerah sudah mengakomodasi hasil reviu APIP.
2. Reviu tertuju pada hal-hal penting yang mempengaruhi laporan keuangan, namun tidak memberikan keyakinan akan semua hal penting yang akan terungkap melalui suatu audit. Reviu memberikan keyakinan bagi APIP bahwa tidak ada modifikasi (koreksi/penyesuaian) material yang harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan keuangan yang direviu sesuai dengan SAP, baik segi pengakuan, penilaian, pengungkapan dan sebagainya.
3. Reviu tidak memberikan dasar untuk menyatakan suatu pendapat (opini) seperti halnya dalam audit, meskipun Reviu mencakup suatu pemahaman atas pengendalian intern secara terbatas.
4. Dalam reviu tidak dilakukan pengujian terhadap kebenaran substansi dokumen sumber seperti perjanjian kontrak pengadaan barang dan jasa, bukti pembayaran/kuitansi, dan berita acara fisik atas pengadaan barang dan jasa.

5. Reviu dapat mengarahkan perhatian aparat pengawasan intern kepada hal-hal penting yang mempengaruhi laporan keuangan, namun tidak memberikan keyakinan bahwa aparat pengawasan intern akan mengetahui semua hal penting yang akan terungkap melalui suatu audit.

Dalam melakukan reviu atas laporan keuangan, aparat pengawasan intern harus memahami secara garis besar sifat transaksi entitas, sistem dan prosedur akuntansi, bentuk catatan akuntansi dan basis akuntansi yang digunakan untuk menyajikan laporan keuangan. Sebagai contoh pembelian tanah/bangunan yang akan diserahkan kepada masyarakat harus dicatat sebagai persediaan, bukan aset tetap. Kompetensi umum yang perlu dimiliki oleh pelaksana reviu adalah:

1. Pemahaman mengenai akuntansi, khususnya akuntansi sektor publik/pemerintahan, termasuk pemahaman terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan,
2. Pemahaman mengenai sistem pengendalian intern.

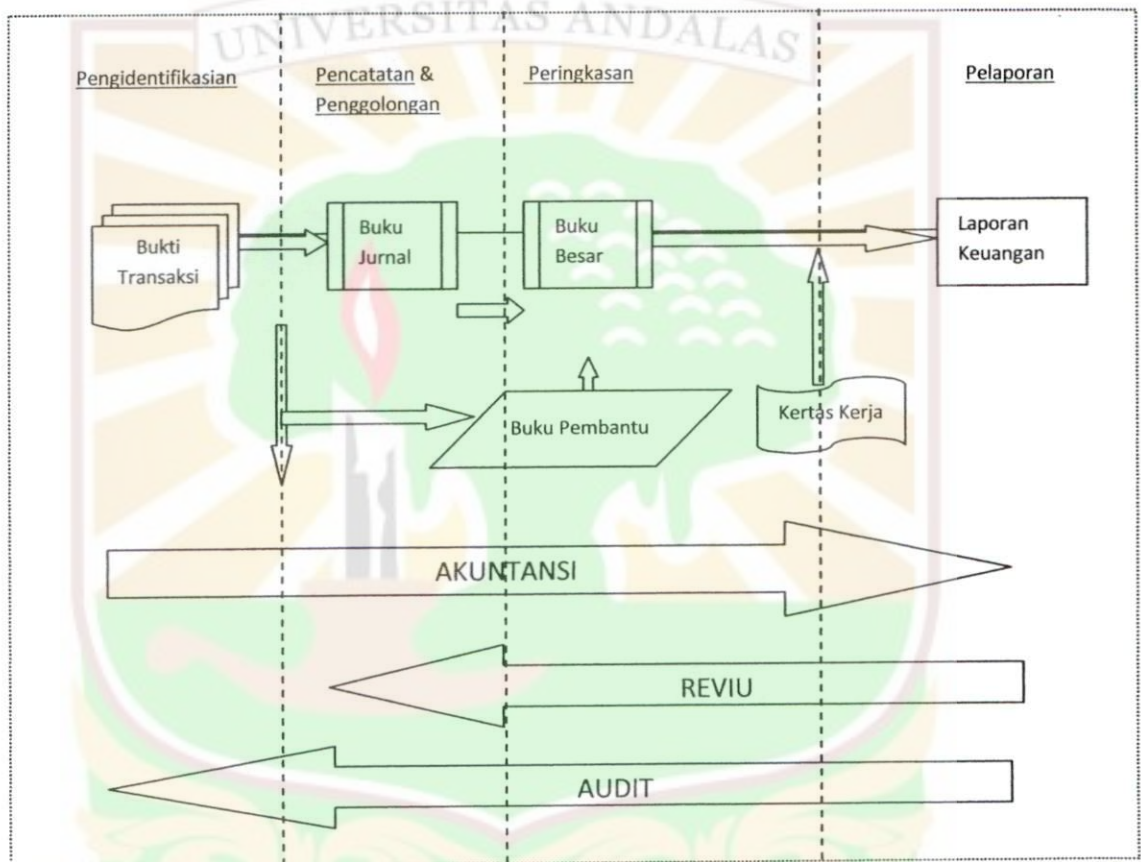
Gambar 2.1 menunjukkan bahwa terdapat perbedaan mendasar antara proses akuntansi, audit dan reviu (PSEKP, 2009).

Dari gambar tersebut terlihat bahwa proses akuntansi dimulai dari bukti transaksi hingga laporan keuangan. Proses Audit merupakan kebalikannya, yaitu dimulai dari laporan keuangan hingga bukti transaksi. Sedangkan proses reviu sama dengan proses audit, namun hanya sampai ke proses pencatatan dan penggolongan. Proses reviu tidak sampai pada tahap pengujian bahan bukti/bukti transaksi. Dengan

demikian proses audit seharusnya hanya melanjutkan proses reviu, yaitu memeriksa bahan bukti.

Gambar 2.1

PROSES AKUNTANSI, REVIU DAN AUDIT



Pendapat mengenai pengertian auditing juga diberikan oleh beberapa ahli antara lain:

Menurut Alvin A.Arens et al (2003:1) auditing adalah

Suatu proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seorang

yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dimaksud dengan criteria-kriteria yang telah ditetapkan.

Menurut Konrath (2002 yang dikutip dari Agoes 2004:1) auditing adalah

Suatu proses sistematis untuk secara objektif mendapatkan dan mengevaluasi bukti mengenai asersi tentang kegiatan-kegiatan dan kejadian-kejadian ekonomi untuk meyakinkan tingkat keterkaitan antara asersi tersebut dan criteria yang ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

BPKP dibentuk berdasarkan Keppres No. 31 tahun 1983, pada saat itu BPKP merupakan peningkatan fungsi pengawasan yang sebelumnya dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pengawasan Keuangan Negara, Departemen Keuangan. berdasarkan Keputusan Kepala BPKP No Kep- 06.00.00-080/K/2001 tentang Struktur Organisasi dan Tatakerja BPKP, BPKP berkedudukan sebagai Lembaga Pemerintah Non Departemen yang bertanggung jawab langsung kepada presiden. Disamping itu terdapat peraturan baru berkenaan dengan BPKP yaitu Keppres No 42 tahun 2002. Dalam melaksanakan tugasnya BPKP menyelenggarakan fungsi:

1. Pengkajian dan penyusunan kebijakan nasional dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan.
2. Perumusan pelaksanaan kebijakan dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan.
3. Koordinasi kegiatan fungsional dalam pelaksanaan tugas BPKP.
4. Pemantauan, pemberian bimbingan, dan pembinaan terhadap kegiatan pengawasan keuangan dan pembangunan.

5. Penyelenggaraan, pembinaan, dan pelayanan administrasi umum dibidang perencanaan umum, ketatausahaan, organisasi dan tatalaksana, kepegawaian, keuangan, kearsipan, persandian, perlengkapan, dan rumah tangga.

Dalam menyelenggarakan fungsi tersebut BPKP mempunyai kewenangan:

1. Penyusunan rencana nasional secara makro dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan.
2. Perumusan kebijakan dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan untuk mendukung pembangunan secara makro.
3. Penetapan sistim informasi dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan.
4. Pembinaan dan pengawasan atas penyelenggaraan otonomi daerah yang meliputi pemberian pedoman, bimbingan, pelatihan, arahan, dan supervisi dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan.
5. Penetapan persyaratan akreditasi lembaga pendidikan dan sertifikasi tenaga profesional/ahli serta persyaratan jabatan dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan.
6. Kewenangan lain yang melekat dan telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan perundang undangan yang berlaku. Dalam pasal 71 Keppres No. 42 tahun 2002 dinyatakan bahwa BPKP melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan anggaran negara sesuai dengan peraturan perundang-undangan

yang berlaku. Disamping itu juga menindaklanjuti pengaduan masyarakat mengenai pelaksanaan APBN.

2. 1.1. Ruang Lingkup Aparat Pengawas Intern Pemerintah

BPKP dalam pengawasan pelaksanaan APBN merupakan koordinator pengawasan Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) baik dalam hal perencanaan, pelaksanaan pengawasan, pelaporan hasil pengawasan dan pelaksanaan tindak lanjut hasil pengawasan. BPKP dari segi pemerintah merupakan aparat pengawasan intern sedangkan dari sudut departemen/lembaga merupakan pengawas ekstern. Perbedaan lingkupnya adalah bila BPKP mengawasi seluruh pelaksanaan APBN sedangkan Itjen departemen hanya mengawasi departemen yang bersangkutan. Selain itu pengawasan BPKP diarahkan untuk akuntabilitas Departemen/LPND, penilaian tentang hasil program, penilaian tentang isu nasional yang berwawasan makro dan strategis. Sedangkan pengawasan Itjen Dep./UP. LPND diarahkan untuk akuntabilitas program pembangunan unit eselon I dan unit vertikalnya serta akuntabilitas program pembangunan departemen, serta penilaian atas pelayanan aparatur pemerintah. BPKP sebagai koordinator Aparat Pengawasan Intern telah menerbitkan Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah dan berlaku dan harus ditaati oleh seluruh APFP. Standar tersebut bertujuan untuk menjamin mutu koordinasi, perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, pemeriksaan dan mendorong efektivitas tindak lanjut temuan hasil pemeriksaan. Dibiidang

perencanaan pengawasan untuk mencegah tumpang tindih koordinasi perlu dilakukan melalui mekanisme Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT) yang penyusunannya dilakukan secara bilateral antar masing-masing Itjen Dep./UP. LPND dan BPKP. Laporan disampaikan kepada menteri yang bersangkutan dengan tembusan kepada pejabat eselon I dari objek pemeriksaan. Tembusan laporan hasil pemeriksaan BPKP ditujukan kepada BPK, sedangkan laporan hasil pemeriksaan itjen Dep./UP. LPND disampaikan kepada Menteri dengan tembusan kepada eselon I yang diperiksa dan BPKP. Manfaat Pengendalian Aparat Pengawas Fungsional Pengendalian yang dilakukan oleh aparat pengawas fungsional pada dasarnya diterapkan agar supaya pemerintah terkait memperoleh gambaran mengenai:

1. intensitas pelaksanaan pengawasan atas pelaksanaan APBN.
2. hasil pengawasan dan pelaksanaan APBN itu sendiri. pemeriksaan.
3. perkembangan tindak lanjut hasil pengawasan.
4. Tindak Lanjut Hasil Pengendalian

Pemeriksaan yang dilakukan aparat pengawas fungsional bertujuan untuk menilai kesesuaian pelaksanaan APBN dengan ketentuan yang berlaku, tujuan yang direncanakan, dan memperhatikan prinsip efisiensi dalam pencapaian tujuan. Hasil pemeriksaan yang berisi penyimpangan ditindaklanjuti berupa tindakan administratif kepegawaian berupa pengenaan hukuman disiplin, tuntutan perdata, pengaduan tindak pidana serta penyempurnaan dalam pelaksanaan waskat yang terdiri atas persiapan pelaksanaan waskat meliputi pemahaman tentang waskat itu sendiri dan

menciptakan sarana waskat (Struktur organisasi, kebijakan pelaksanaan, rencana kerja, prosedur kerja, pencatatan dan pelaporan serta pembinaan personel). Tahap berikutnya adalah pelaksanaan waskat yang terdiri dari pemantauan yaitu tindakan untuk mengikuti pelaksanaan kegiatan, pemeriksaan yaitu mengumpulkan dan mencari fakta yang berkaitan dengan factor yang mempengaruhi kelancaran pelaksanaan kegiatan berupa perbandingan antara hasil kegiatan dan standar rencana norma serta menemukan faktor penyimpangan dari rencana. Tahap terakhir tindak lanjut adalah untuk menyelesaikan masalah yang telah diidentifikasi dalam pelaksanaan waskat.

2.1.2. Inspektorat Jenderal (Itjend) Departemen/Unit Pengawasan

Itjen Dep./Unit Pengawasan Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND) dibentuk berdasarkan Keppres RI No 44 dan 45 tahun 1974. Keppres tersebut telah dicabut dengan Keppres No 177 tahun 2000 dan Keppres No 173 tahun 2000 yang mengatur organisasi dan tatakerja Itjen Dep./UP. LPND. Ketentuan perundang-undangan lain yang mengatur tugas Itjen adalah Inpres No 15 tahun 1983 dan Keppres No 42 tahun 2002. Berdasarkan KMK No 2/KMK/2001 tentang Organisasi dan Tatakerja Departemen Keuangan, Inspektorat Jenderal bertugas melaksanakan pengawasan fungsional di lingkungan Departemen Keuangan terhadap pelaksanaan tugas semua unsur berdasarkan kebijakan yang ditetapkan oleh Menteri dan

peraturan perundangan yang berlaku. Dalam melaksanakan tugasnya Itjen menyelenggarakan fungsi:

1. Penyiapan, perumusan kebijakan, rencana dan program pengawasan.
2. Pemeriksaan, pengujian, penilaian dan pengusutan terhadap kebenaran pelaksanaan tugas, pengaduan, penyimpangan, dan penyalahgunaan wewenang yang dilakukan unsur-unsur Departemen.
3. Pembinaan dan pengembangan sistem dan prosedur serta teknis pelaksanaan pengawasan.
4. Penyampaian hasil pengawasan, pemantauan, dan penilaian penyelesaian tindak lanjut hasil pengawasan.
5. Pelaksanaan urusan administrasi Itjen. menyatakan bahwa Itjen Departemen/Unit Pengawasan LPND melakukan pengawasan atas pelaksanaan anggaran negara yang dilakukan oleh kantor/satuan kerja/proyek/bagian proyek dalam lingkungan departemen/lembaga yang bersangkutan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Hasil pemeriksaan Itjen/UP. LPND tersebut disampaikan kepada menteri/pimpinan lembaga yang membawahkan proyek yang bersangkutan dengan tembusan disampaikan kepada Kepala BPKP.

2.1.3. Badan Pengawasan Daerah

Sejalan dengan UU No. 32 tentang Pemerintah Daerah, paragraf 9 tentang Pertanggungjawaban Pelaksanaan APBD; maka dalam Pasal 184 ayat (1) disebutkan bahwa Kepala daerah menyampaikan rancangan Perda tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan paling lambat 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir. Namun demikian, dalam rangka pembinaan dan pengawasan atas penyelenggaraan pemerintah daerah, maka akan senantiasa diadakan kegiatan pengawasan atas pelaksanaan urusan pemerintahan di daerah; dan pengawasan terhadap peraturan daerah dan peraturan kepala daerah. Pengawasan sebagaimana dimaksud dilaksanakan oleh aparat pengawas intern Pemerintah sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku. Sesuai dengan Pasal 222 UU tentang Pemerintah Daerah maka telah diatur bahwa:

1. Pembinaan dan pengawasan penyelenggaraan pemerintahan daerah secara nasional dikoordinasikan oleh Menteri Dalam Negeri.
2. Pembinaan dan pengawasan penyelenggaraan pemerintahan daerah Sebagaimana dimaksud untuk kabupaten/kota dikoordinasikan oleh Gubernur.
3. Pembinaan dan pengawasan penyelenggaraan pemerintahan desa dikoordinasikan oleh Bupati/Walikota.

4. Bupati dan walikota dalam pembinaan dan pengawasan sebagaimana dimaksud dapat melimpahkannya kepada camat.

Atas dasar ketentuan di atas maka aparat pengawasan intern pemerintah di suatu daerah (provinsi, kabupaten/kota) dilakukan oleh Badan Pengawasan Daerah yang dibentuk sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku di daerah masing-masing

2.2. Pemeriksaan dan Laporan Hasil Pemeriksaan

2.2.1 Pemeriksaan

Dalam Undang-undang nomor 15 tahun 2004 tentang pemeriksaan dan pengelolaan serta tanggungjawab keuangan negara pasal 1 ayat (1) menyatakan bahwa “pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Adapun tujuan pemeriksaan keuangan negara adalah untuk memberikan opini atas tingkat kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria:

1. Kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP);
2. Kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*);

3. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan;
4. Efektivitas sistem pengendalian intern.

Jadi pada dasarnya tujuan pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah adalah untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan tersebut telah bebas dari salah saji material dan secara wajar menggambarkan realisasi APBD dan posisi keuangan pemerintah sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang berlaku. Disamping itu pemeriksaan juga bertujuan untuk menguji efektifitas pengendalian intern serta kepatuhan terhadap peraturan perundangan yang berlaku.

Adapun sasaran pemeriksaan laporan keuangan pemerintah meliputi pengujian atas:

1. Efektivitas desain dan implementasi sistem pengendalian intern termasuk pertimbangan hasil pemeriksaan sebelumnya;
2. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku;
3. Penyajian saldo akun-akun dan transaksi-transaksi pada Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Arus Kas sesuai dengan SAP;
4. Penyajian saldo akun-akun dalam Neraca
5. Pengungkapan informasi keuangan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

Dalam melakukan pemeriksaan keuangan negara, dasar hukum yang digunakan adalah :

- a. Undang-undang Dasar 1945 Negara Republik Indonesia.
- b. Undang-undang Nomor 23 Tahun 1999 tentang Bank Indonesia

- c. Undang-undang Nomor 16 Tahun 2001 tentang Yayasan.
- d. Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- e. Undang-undang Nomor 19 Tahun 2003 tentang BUMN.
- f. Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara
- g. Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan

Di Indonesia, pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah (termasuk pemerintah daerah) dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan , sesuai dengan pasal 23E UUD 1945 yang menyatakan bahwa

1. Untuk memeriksa pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara diadakan satu BPK yang bebas dan mandiri
2. Hasil pemeriksaan keuangan negara diserahkan kepada DPR, DPD dan DPRD sesuai dengan kewenangannya.
3. Hasil pemeriksaan tersebut ditindak lanjuti oleh lembaga perwakilan dan/atau badan sesuai dengan undang- undang.

BPK berbentuk dewan dengan tujuh orang yang terdiri atas seorang ketua merangkap anggota dan seorang wakil ketua merangkap anggota. Berdasarkan SK BPK nomo 11/SK/K/1993 tentang Organisasi dan Tata Kerja Pelaksana BPK, dewan dibantu pejabat sebagai pembantu utama dewan terdiri atas:

- (1) Sekretariat Badan.

Sekjen menyelenggarakan pelayanan kepada seluruh jajaran BPK, menyelenggarakan pembinaan administrasi, dan mengkoordinasikan secara administratif pelaksanaan kegiatan seluruh unsur pelaksana BPK.

(2) Inspektur Utama. Inspektur utama (IRUTAMA) terdiri atas;

IRUTAMA Perencana, Analisa, Evaluasi dan Pelaporan, (IRUTAMA RENALEV) dan IRUTAMA Intern dan Khusus (IRUTAMA WANINSUS). IRUTAMA RENALEV bertugas menyusun rencana kerja, analisa dan evaluasi hasil pemeriksaan atas tanggung jawab pemerintah tentang keuangan negara, serta melaksanakan penelitian dan pengembangan sistem, metode, dan teknik pemeriksaan keuangan negara. IRUTAMA WANINSUS bertugas melakukan pengawasan atas pelaksanaan kegiatan satuan kerja pelaksana BPK dan melakukan pemeriksaan khusus atas temuan pemeriksaan, LAPIP, dan pengaduan masyarakat yang menimbulkan kerugian negara.

(3) Auditor Utama Keuangan Negara (AUDITAMA KEUANGAN

NEGARA). Mempunyai tugas; melaksanakan pemeriksaan atas tanggung jawab pemerintah tentang pelaksanaan APBN/APBD, BUMN/BUMD dan melaksanakan pemeriksaan atas penguasaan dan pertanggungjawaban kekayaan negara. Dalam melaksanakan tugas BPK mempunyai fungsi (PMP, 2008):

1. Fungsi Operasional yaitu melaksanakan pemeriksaan dan tanggung jawab keuangan Negara dan pelaksanaan APBN. Fungsi ini dilaksanakan oleh AUDITAMA Keuangan Negara
2. Fungsi Yudikatif yaitu melakukan peradilan komtabel dalam hal tuntutan perbendaharaan. Fungsi ini dilaksanakan oleh IRUTAMA WANINSUS.
3. Fungsi Rekomendasi yaitu memberi saran/pertimbangan pada pemerintah berhubungan dengan keuangan negara. Fungsi ini dilaksanakan oleh IRUTAMA RENALEV.

Dalam Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan keuangan Negara (SPKN), terdapat 3 (tiga) jenis pemeriksaan keuangan negara yaitu : pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Pemeriksaan Kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas. Dalam melakukan pemeriksaan kinerja, pemeriksa juga menguji kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang- undangan serta pengendalian

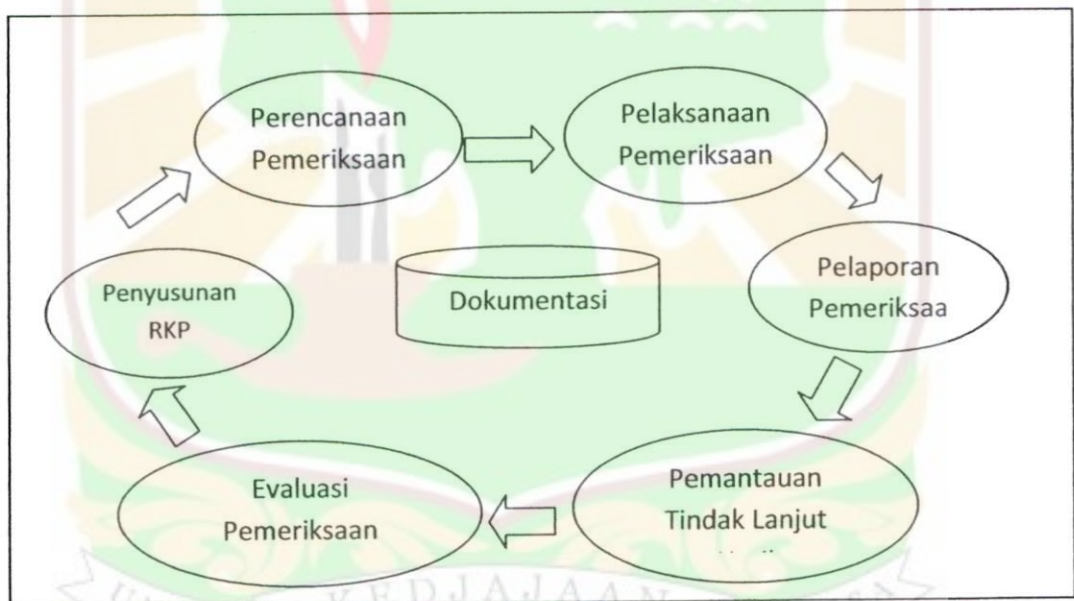
intern. Pemeriksaan kinerja dilakukan secara obyektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan yang diperiksa. Pemeriksaan kinerja menghasilkan informasi yang berguna untuk meningkatkan kinerja suatu program dan memudahkan pengambilan keputusan bagi pihak yang bertanggung jawab untuk mengawasi dan mengambil tindakan koreksi serta meningkatkan pertanggung jawaban publik. Pemeriksaan kinerja dapat memiliki lingkup yang luas atau sempit dan menggunakan berbagai metodologi; berbagai tingkat analisis, penelitian atau evaluasi. Pemeriksaan kinerja menghasilkan temuan, simpulan, dan rekomendasi. Tujuan pemeriksaan yang menilai hasil dan efektivitas suatu program adalah mengukur sejauh mana suatu program mencapai tujuannya.

Pemeriksaan dengan tujuan tertentu adalah pemeriksaan yang bertujuan untuk memberikan simpulan atas suatu hal yang diperiksa. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu dapat bersifat: eksaminasi (*examination*), revidu (*review*), atau prosedur yang disepakati (*agreed-upon procedures*). Pemeriksaan dengan tujuan tertentu meliputi antara lain pemeriksaan atas hal-hal lain di bidang keuangan, pemeriksaan investigatif, dan pemeriksaan atas sistem pengendalian intern. Apabila pemeriksa melakukan pemeriksaan dengan tujuan tertentu berdasarkan permintaan, maka BPK harus memastikan melalui komunikasi tertulis yang memadai bahwa sifat pemeriksaan dengan tujuan tertentu adalah telah sesuai dengan permintaan.

BPK RI melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang ditetapkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Standar tersebut mengharuskan BPK merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan agar BPK memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material. Suatu pemeriksaan meliputi penilaian, atas dasar pengujian, bukti-bukti yang mendukung jumlah-jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Pemeriksaan juga meliputi penilaian atas Standar Akuntansi Pemerintahan yang digunakan dan estimasi signifikan yang dibuat oleh Pemerintah, serta penilaian terhadap penyajian laporan keuangan secara keseluruhan. BPK yakin bahwa pemeriksaan BPK memberikan dasar memadai untuk menyatakan pendapat. Menurut Panduan Manajemen Pemeriksaan (PMP) BPK tahun 2008, dalam penyelenggaraan pemeriksaan, organisasi pemeriksaan merupakan organisasi fungsional yang menjalankan fungsi pemeriksaan secara mandiri. Proses pemeriksaan yang dimulai dari perencanaan pemeriksaan sampai dengan pelaporan pemeriksaan dilakukan oleh tim pemeriksa yang terdiri dari anggota tim pemeriksa hingga penanggung jawab. Proses pemeriksaan yang dilakukan harus sesuai dengan siklus yang dimulai dari penyusunan rencana kerja pemeriksaan, perencanaan pemeriksaan, pelaksanaan pemeriksaan, pelaporan hasil pemeriksaan, pemantauan tindak lanjut hasil pemeriksaan dan evaluasi pemeriksaan, seperti terlihat pada gambar 2.2.

Dalam melaksanakan pemeriksaan, Badan Pemeriksa Keuangan menggunakan metode pemeriksaan dengan pendekatan berdasarkan resiko, yang dirancang untuk menemukan kesalahan dan penyimpangan informasi atas laporan keuangan dengan menelaah kegiatan pemerintahan. Kegiatan pemeriksaan dimulai dengan melakukan penelaahan kegiatan yang akan menentukan area resiko penting yang seharusnya menjadi fokus pemeriksaan untuk meyakinkan pencatatan yang memadai di laporan keuangan.

Gambar 2.2. Siklus Pemeriksaan



Menurut Panduan Manajemen Pemeriksaan BPK (2008), dalam menganalisis dan menguji proses akuntansi dan pelaporan keuangan Pemerintah, BPK melakukan prosedur-prosedur sebagai berikut :

- a. Menganalisis proses akuntansi dan pelaporan instansi, termasuk pengendalian yang diterapkan untuk mengurangi resiko salah saji dan kesalahan yang disengaja;
- b. Menelaah kecukupan pengendalian intern yang berhubungan dengan sistem akuntansi dan pelaporan;
- c. Menelaah keakuratan, kelengkapan, keberadaan, penilaian, pisah batas, kepemilikan, penyajian dan pengungkapan laporan keuangan yang dihasilkan oleh sistem akuntansi dan pelaporan.

Pemeriksaan BPK juga mencakup pengujian pengendalian, prosedur analitis, dan pengujian substantif untuk menilai efektivitas pengendalian dan kewajaran Laporan keuangan Pemerintah Daerah.

2.2.2. Laporan Hasil Pemeriksaan

Hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan disajikan dalam bentuk Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). Berdasarkan Panduan Manajemen Pemeriksaan BPK tahun 2008, Pelaporan pemeriksaan merupakan tahap setelah tim pemeriksa menyelesaikan pemeriksaan di lapangan. Tahap pelaporan dimulai setelah adanya temuan pemeriksaan sebagai kumpulan indikasi permasalahan yang ditemukan dalam pemeriksaan di lapangan dan di akhiri setelah penyampaian laporan hasil pemeriksaan kepada lembaga perwakilan dan pemilik kepentingan lain. Pada tahap pelaporan, temuan pemeriksaan beserta dokumentasi pemeriksaan lainnya diolah menjadi LHP melalui proses pembahasan untuk menghasilkan laporan

yang sesuai dengan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara yang dibagi atas 3 (tiga) kelompok pelaporan, yaitu LHP atas laporan keuangan, sistem pengendalian intern dalam kerangka pemeriksaan laporan keuangan dan kepatuhan terhadap peraturan perundangan yang berlaku.

Menurut Panduan Manajemen Pemeriksaan BPK (2008), mekanisme pelaporan hasil pemeriksaan meliputi enam tahap berikut :

1. Penyusunan konsep LHP
2. Penganalisisan dan reviu konsep LHP oleh pengendali teknis
3. Penganalisisan dan reviu konsep LHP oleh penanggungjawab
4. Perolehan tanggapan atas konsep LHP dari pimpinan entitas yang diperiksa.
5. Pembahasan konsep LHP dengan pemberi tugas.
6. Penerbitan dan penyampaian LHP

Penerbitan LHP dapat mempunyai konsekuensi hukum baik terhadap pemeriksa maupun pihak yang diperiksa. Konsekuensi hukum ini dapat berupa tuntutan/ gugatan hukum atas LHP dan konsekuensi hukum lainnya. Dalam melaksanakan tugas dan wewenangnya, kepada tim pemeriksa diberikan perlindungan hukum dan jaminan keamanan. Apabila ada implikasi hukum terhadap hasil pemeriksaan, Badan atau pemberi tugas dapat menugaskan pemeriksa dan Ditama Binbangkum untuk penyelesaian proses hukumnya. Pemeriksa dapat

membantu proses hukum, antara lain, dalam hal sebagai ahli dalam hal pemberian keterangan ahli. Tata cara perbantuan penegakan hukum dan pemberian keterangan ahli merujuk kepada pedoman terkait.

Sesuai dengan Undang- Undang Nomor 15 Tahun 2004, BPK menyampaikan ikhtisar hasil pemeriksaan semester kepada lembaga perwakilan dan presiden /gubernur/ walikota/bupati selambat- lambatnya tiga bulan setelah semester berakhir. Ikhtisar hasil pemeriksaan semester memuat informasi secara menyeluruh tentang hasil pemeriksaan dan ringkasan hasil pemantauan pelaksanaan tindak lanjut hasil pemeriksaan dalam satu semester. Ikhtisar hasil pemeriksaan semester ini disusun oleh Ditama Revbang dhi. Dit EPP berdasarkan laporan hasil pemeriksaan yang telah diterbitkan dan sumbangan hasil pemeriksaan yang diterima dari Tortama. Mekanisme dan penyusunan ikhtisar hasil pemeriksaan semester diatur dalam pedoman penyusunan ikhtisar hasil pemeriksaan semester.

2.2.3 Temuan Pemeriksaan

Menurut Panduan Manajemen Pemeriksaan BPK (2008), temuan pemeriksaan (TP) merupakan temuan atau indikasi permasalahan yang diperoleh selama pemeriksaan. Pada dasarnya temuan pemeriksaan terkait dengan :

1. Ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan, penyimpangan dan ketidakpatutan yang material untuk dilaporkan
2. Kelemahan sistem pengendalian intern yang material untuk dilaporkan

3. Kegagalan suatu program yang diperiksa
4. Ketidaksesuaian kondisi dengan kriteria yang ditetapkan.

Temuan pemeriksaan memiliki arti penting untuk disampaikan kepada entitas yang diperiksa dengan didukung oleh fakta dan informasi yang akurat, berhubungan dengan permasalahan yang diperoleh dari pemeriksaan lapangan yang mempunyai nilai yang material. Berdasarkan temuan pemeriksaan tersebut, pimpinan entitas yang diperiksa memberikan tanggapan.

Temuan pemeriksaan memuat unsur sebagai berikut (juknis BPK, 2007):

1. Judul, berisi satu frase yang terdiri dari dua atau lebih kata, tetapi bukan kalimat, singkat dan jelas yang menggambarkan kondisi atau kombinasi kondisi sebagai akibat yang signifikan.
2. Kondisi, berisi data/informasi/bukti atas suatu keadaan yang disajikan secara objektif dan relevan berdasarkan fakta yang ditemukan pemeriksa di lapangan.
3. Akibat, menjelaskan secara logis pengaruh dari perbedaan antar kondisi (apa yang ditemukan pemeriksa) dengan kriteria (apa yang seharusnya terjadi).
4. Sebab, memberikan bukti yang meyakinkan mengenai faktor yang menjadi sumber perbedaan antara kondisi dan kriteria.
5. Komentar instansi, merupakan tanggapan oleh entitas yang diperiksa terhadap indikasi temuan. Komentar instansi tidak harus diperoleh dalam suatu pelaksanaan pemeriksaan. Temuan Pemeriksaan ini disampaikan kepada

pimpinan entitas yang diperiksa sebagai lampiran dari laporan hasil pemeriksaan (LHP).

Asikin (2006) memahami temuan audit sebagai hasil dari proses perbandingan antara “apa yang seharusnya terdapat” dengan “apa yang ternyata terdapat”. Secara singkat dinyatakan bahwa temuan audit adalah penyimpangan dari norma atau standar yang telah ditetapkan. Ramadhany (2004), mengemukakan bahwa terdapat dua jenis salah saji yaitu kekeliruan (*errors*) dan kecurangan (*fraud*). Kekeliruan adalah salah saji yang tidak disengaja sedangkan kecurangan disengaja. Contoh kekeliruan adalah salah menghitung besarnya uang lembur yang dihitung berdasarkan jam lembur pegawai. Jack Bologna mendefinisikan kecurangan sebagai suatu tindakan kriminal yang dilakukan dengan upaya penipuan guna mendapatkan keuntungan dari sisi keuangan. Menurut Arthur W. Holmes dan David C. Burns, kecurangan adalah suatu salah saji atas suatu fakta bersifat material yang diketahui tidak benar atau disajikan dengan mengabaikan prinsip-prinsip kebenaran, dengan maksud menipu terhadap pihak lain dan mengakibatkan pihak lain tersebut dirugikan. Sementara itu, ASOSAI mendefenisikan kecurangan meliputi penyajian secara keliru dengan sengaja, fakta dan atau informasi penting, untuk memperoleh keuntungan illegal atau tidak semestinya. Berdasarkan definisi-definisi tersebut, dapat ditarik kesimpulan bahwa secara umum kecurangan mencakup unsur-unsur:

1. Terdapat salah saji (*misrepresentation*)
2. Masa lampau (*past*) atau sekarang (*present*)

3. Fakta bersifat material (*material fact*)
4. Kesengajaan atau tanpa perhitungan (*make knowingly or recklessly*)
5. Dengan maksud (*intent*) menimbulkan reaksi dari suatu pihak
6. Pihak yang dirugikan harus bereaksi (*acted*) terhadap salah saji tersebut
7. Menimbulkan kerugian (*detriment*) suatu pihak.

Association of Certified Fraud Examiners, sebuah organisasi yang bergerak pada pencegahan dan penanggulangan kecurangan di USA, mengkategorikan kecurangan menjadi tiga kelompok, yaitu:

1. Kecurangan Laporan Keuangan, adalah kecurangan yang dibuat oleh manajemen dalam bentuk salah saji material laporan keuangan yang akan merugikan pengguna laporan keuangan. Kecurangan laporan keuangan ini dapat bersifat keuangan maupun non-keuangan.
2. Penyalahgunaan aset. Kecurangan ini terbagi ke dalam kecurangan kas dan kecurangan atas persediaan dan aset lainnya.
3. Korupsi. Kecurangan ini terdiri atas benturan kepentingan (*conflict of interest*), suap (*bribery*), pemberian hadiah tidak legal (*illegal gratuity*) dan pemerasan (*economic extortion*).

Terdapat dua jenis kecurangan, yaitu pencurian aktiva yang sering disebut penggelapan atau kecurangan pegawai dan pelaporan keuangan yang menyesatkan, yang sering disebut sebagai kecurangan auditan. Contoh pencurian aktiva adalah seorang bendaharawan mengambil gaji pegawai yang telah mengundurkan diri dari

pegawai negeri sipil. Contoh pelaporan keuangan yang menyesatkan adalah lebih saji yang disengaja dari harga kontrak pengadaan barang/jasa.

Auditee memiliki tanggung jawab untuk menentukan kebijakan akuntansi yang sehat, menjalankan sistem pengendalian intern yang baik, dan membuat penyajian yang wajar dalam laporan keuangan. Tanggung jawab auditee atas kewajaran asersi laporan keuangan membawa auditee pada kedudukan untuk menentukan pengungkapan yang diperlukan. Sekalipun auditee bertanggung jawab atas penyajian laporan keuangan dan catatan kaki yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan, namun auditor diperkenankan menyiapkan suatu *draft* untuk auditee atau memberikan saran-saran yang diperlukan. Jika auditee tetap berkeinginan untuk mengungkapkan suatu laporan keuangan yang oleh auditor dianggap tidak wajar, auditor dapat mengeluarkan pendapat tidak wajar atau pendapat wajar dengan pengecualian atau bisa juga menarik diri dari penugasan.

2.3. Opini audit BPK

Opini audit merupakan pendapat yang diberikan oleh auditor tentang kewajaran penyajian laporan keuangan perusahaan tempat auditor melakukan audit. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (2007:PSP 03 Standar Pelaporan Pemeriksaan Keuangan, paragraph 03) menyatakan bahwa: "Laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara

keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal jika nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan auditor, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor ”.

Dalam Petunjuk Teknis Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (2007) menyebutkan bahwa Pendapat auditor mengenai kewajaran laporan keuangan yang biasa disebut opini, terdiri dari empat jenis , yaitu:

a. Wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*)

Menyatakan bahwa LKPD disajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan Standar akuntansi Pemerintahan.

b. Wajar dengan Pengecualian (*qualified opinion*)

Menyatakan bahwa LKPD disajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai SAP, kecuali dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan. Hal- hal yang dikecualikan dinyatakan dalam laporan hasil pemeriksaan yang memuat opini tersebut.

c. Tidak Wajar (*adverse opinion*)

Menyatakan bahwa LKPD tidak disajikan secara wajar posisi keuangan sesuai dengan SAP.

d. Menolak memberikan pendapat (*disclaimer opinion*)

Menyatakan bahwa LKPD tidak dapat diyakini kewajarannya dalam semua hal yang material sesuai dengan SAP. Ketidakyakinan tersebut disebabkan oleh pembatasan lingkup pemeriksaan dan hal tersebut harus diungkapkan dalam laporan hasil pemeriksaan yang memuat opini tersebut.

Berdasarkan Petunjuk Teknis tersebut, penetapan opini dilakukan dengan mempertimbangkan (1) Pasal 16 UU No. 15 tahun 2004 dan (2) Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. Berdasarkan penjelasan Pasal 16 ayat (1) UU No.15 Tahun 2004, opini merupakan pernyataan professional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria :

- a. Kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan
- b. Kecukupan Pengungkapan
- c. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan
- d. Efektifitas sistem pengendalian intern.

Dalam melaksanakan pemeriksaan, BPK memperhatikan laporan aparat pengawasan intern pemerintah (Ramadhany, 2004). Tabel 2.1 Berikut menunjukkan beberapa pendapat yang menyatakan bahwa reuiu internal (inspektorat) berpengaruh terhadap opini audit BPK.

Tabel 2.1
Reviu Inspektorat dan Opini Audit BPK

Nama / Jabatan	Pernyataan
<p>Drs.H.Saeful Rohman,MSi / Kepala Dinas Informasi dan Komunikasi Kota Tangerang (2010)</p>	<p>“.....Pemkot tangerang dinilai memiliki kemampuan dalam hal reviu laporan keuangan sehingga telah 2 (dua) kali berturut- turut mendapatkan predikat WTP berdasarkan hasil pemeriksaan BPK RI 2007 dan 2008”</p> <p>“ Inspektorat Kota Tangerang memiliki peran yang cukup besar dalam reviu LKPD, sehingga Pemkot Tangerang mendapatkan WTP berturut-turut”</p>
<p>Yohan Gaol (2006)</p>	<p>“Reviu yang berkualitas jelas akan sangat membantu BPK RI dalam melakukan audit terhadap LKPP...”</p>
<p>Drs. Bambang Wisnu MM/Inspektur LAPAN (2010)</p>	<p>“ Tujuan Bimtek Reviu Laporan Keuangan adalah sebagai upaya untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas keuangan negara dalam menyampaikan pertanggungjawaban keuangan pemerintah yang memenuhi prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti standar akuntansi pemerintah, yakni opini WTP”</p>
<p>Dra. Komala Mukri Mardjohan /Kepala Biro Umum LAPAN (2010)</p>	<p>“Dengan diperolehnya opini WTP, tugas dan tanggungjawab inspektorat dalam mereviu laporan keuangan menjadi tidak kalah penting dan berat”</p>
<p>Inspektorat Utama Bapenas (2009)</p>	<p>“..untuk menjamin bahwa laporan keuangan yang akan diaudit oleh BPK memenuhi kaidah standard an memperoleh WTP, pemerintah menerbitkan PP No 8 Tahun 2006.....harus direviu terlebih dahulu..”</p>

	<p>“Keberhasilan Bapenas memperoleh opini WTP tidak terlepas dari peran pro aktif aparat auditor internalnya (inspektorat)..”</p> <p>“Proses reviu yang dilakukan inspektorat dalam hal cegah dini dan membangun system akuntansi dan pembukuan untuk menjamin kualitas laporan keuangan agar akuntabel dan auditable merupakan kontribusi yang sangat penting dan berarti”</p>
Tumanggor MP, Dr (Ketua Umum Asosiasi Pemerintah kabupaten seluruh Indonesia)	<p>“...Peraturan Perundangan tersebut (PP No. 8/2006) tentunya sangat baik untuk memberikan keyakinan terbatas bahwa LKPD telah disajikan sesuai dengan SAP dan pada akhirnya BPK akan memberikan penilaian baik terhadap LKPD tersebut...)</p>
Agus Riyanto (2008)	<p>“ Untuk menghindari opini disclaimer BPK terhadap LKPP, seharusnya menteri/pimpinan lembaga segera menerapkan SPIP “</p>

2.4. Tindak lanjut hasil pemeriksaan

2.4.1 Pengertian

Tindak lanjut hasil pemeriksaan adalah kegiatan dan/atau keputusan yang dilakukan oleh pimpinan entitas yang diperiksa dan/atau pihak lain yang kompeten untuk melaksanakan rekomendasi hasil pemeriksaan (Petunjuk Teknis Pemeriksaan BPK atas LKPD, 2007). Tindak lanjut atas rekomendasi BPK wajib dilakukan oleh entitas yang diperiksa. Pimpinan entitas yang diperiksa tersebut wajib memberikan jawaban

atau penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut atas rekomendasi hasil pemeriksaan paling lambat 60 hari setelah laporan hasil pemeriksaan diterima

2.4.2 Pertimbangan terhadap Hasil Pemeriksaan Sebelumnya

Pemeriksa harus mempertimbangkan hasil pemeriksaan sebelumnya serta tindak lanjut atas rekomendasi temuan yang secara signifikan berpengaruh terhadap tujuan pemeriksaan yang sedang dilaksanakan (Petunjuk Teknis Pemeriksaan BPK atas LKPD, 2007) Pemeriksa harus memperoleh informasi dari entitas yang diperiksa untuk mengidentifikasi pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu atau studi lain yang sebelumnya telah dilaksanakan dan berkaitan dengan tujuan pemeriksaan yang sedang dilaksanakan. Hal ini dilakukan untuk mengidentifikasi langkah koreksi yang berkaitan dengan temuan dan rekomendasi signifikan. Misalnya, laporan hasil pemeriksaan terdahulu mengenai sistem informasi terkomputerisasi suatu entitas memuat temuan yang secara signifikan dapat terkait dengan pemeriksaan kinerja yang sedang dilaksanakan berdasarkan laporan hasil pemeriksaan terdahulu tersebut, entitas yang diperiksa dapat memanfaatkan informasi kelemahan sistem tersebut untuk memperbaiki informasi akuntansinya atau informasi lainnya yang akan digunakan oleh pemeriksa. Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya untuk menentukan: (1) periode yang harus dipertimbangkan, (2) lingkup pekerjaan pemeriksa yang diperlukan untuk memahami tindak lanjut temuan signifikan yang mempengaruhi pemeriksaan, dan (3) pengaruhnya terhadap penilaian risiko dan prosedur

pemeriksaan yang akan dilaksanakan. Perhatian secara terus menerus terhadap temuan-temuan signifikan beserta rekomendasinya merupakan hal yang penting untuk meyakinkan bahwa pekerjaan pemeriksaan telah memberikan manfaat. Pada akhirnya, manfaat yang didapat dari adanya pemeriksaan terlihat apabila temuan-temuan signifikan telah ditindak lanjuti sesuai dengan rekomendasi yang diberikan. Entitas yang diperiksa seharusnya mengambil langkah perbaikan yang berarti dan efektif sebagai respon terhadap hasil pemeriksaan. Manajemen entitas yang diperiksa bertanggung jawab untuk menindaklanjuti rekomendasi serta menciptakan dan memelihara suatu proses dan sistem informasi untuk memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa dimaksud (Petunjuk Teknis Pemeriksaan BPK atas LKPD, 2007)

Disamping itu, pemeriksa perlu memperhatikan bahwa berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, manajemen dapat memperoleh sanksi bila tidak melakukan tindak lanjut atas rekomendasi perbaikan sebagai hasil pemeriksaan sebelumnya. Oleh sebab itu, pemeriksa harus menilai apakah manajemen telah menyiapkan secara memadai suatu sistem pemantauan tindak lanjut pemeriksaan yang dilakukan oleh berbagai pemeriksa, baik intern maupun ekstern, pada entitas tersebut. Selain itu, pemeriksa perlu memastikan bahwa seluruh lini manajemen entitas telah mengetahui dan memantau hasil pemeriksaan yang terkait dengan unit dibawah kendalinya.

BPK melaksanakan pemantauan tindak lanjut dan melaporkan kepada lembaga perwakilan dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS). Dalam rangka pemantauan tersebut, BPK menatausahakan dan menginventarisasi permasalahan, temuan, rekomendasi, dan/atau tindak lanjut atas rekomendasi dalam LHP. Tahapan pemantauan tindak lanjut hasil pemeriksaan dimulai setelah disampaikannya LHP beserta rencana aksi ke entitas yang diperiksa dan berakhir dengan dimuatnya tindak lanjut hasil pemeriksaan dalam IHPS.

Menurut Panduan Manajemen Pemeriksaan BPK (2008), dalam pemantauan tindak lanjut hasil pemeriksaan, mekanisme yang dilalui meliputi lima tahap berikut :

1) Penerimaan dan pengelolaan jawaban atau penjelasan tindak lanjut

Berdasarkan LHP, surat pengantar LHP dan rencana aksi, pimpinan entitas yang diperiksa menindaklanjuti rekomendasi BPK dengan menjawab atau menjelaskan tindak lanjut yang dilakukan disertai bukti- bukti pendukungnya (bahan tindak lanjut). Apabila sebagian atau seluruh rekomendasi tindak lanjut tidak dapat dilaksanakan, pimpinan entitas harus memberikan alasan yang jelas.

2) Penelaahan jawaban atau penjelasan tindak lanjut.

Telaahan atas jawaban atau penjelasan serta bahan tindak lanjut hasil pemeriksaan sekurang- kurangnya mengungkapkan apakah:

- a) Tindak lanjut sesuai rekomendasi, apabila saran/rekomendasi BPK telah ditindaklanjuti secara memadai oleh entitas yang diperiksa.

- b) Tindak lanjut belum sesuai dengan rekomendasi atau belum selesai, apabila tindak lanjut atas saran/rekomendasi BPK masih dalam proses oleh entitas yang diperiksa atau telah ditindaklanjuti, tetapi belum sesuai dengan rekomendasi
 - c) Belum ditindaklanjuti, apabila seluruh saran/rekomendasi BPK belum ditindaklanjuti oleh entitas yang diperiksa.
- 3) Pembahasan dengan pengawas intern
- Apabila hasil telaahan jawaban atau penjelasan dan bahan tindak lanjut memerlukan penjelasan lebih lanjut, Tortama atau Kalan dapat melakukan pembahasan dengan pengawas intern entitas yang diperiksa setelah mendapat persetujuan tertulis dari Anggota terkait. Pembahasan dilakukan di kantor BPK segera setelah adanya kesediaan dari pengawas intern untuk melakukan pembahasan. Hasil pembahasan dibuatkan risalah pembahasan tindak lanjut yang ditandatangani oleh Tortama atau Kalan.
- 4) Pemeriksaan tindak lanjut
- Pemeriksaan tindak lanjut dilakukan terhadap rekomendasi yang material dan belum selesai atau belum ditindaklanjuti dalam jangka waktu tertentu. Pemeriksaan tindak lanjut dilakukan dengan cara :
- a. Pemeriksaan secara periodik, yang dilakukan pemeriksa dalam pemeriksaan interim atau pemeriksaan berikutnya dengan berpedoman kepada rencana aksi yang telah dibuat oleh pimpinan entitas yang diperiksa.

b. Pemeriksaan tindak lanjut secara tersendiri. Apabila diperlukan dalam pemeriksaan tindak lanjut, pemeriksa dapat melakukan peninjauan atau pemeriksaan fisik lapangan.

5) Penyampaian hasil pemantauan tindak lanjut.

Laporan hasil tindak lanjut disampaikan kepada Kepala Ditama Revbang berdasarkan telaahan atas jawaban atau penjelasan tindak lanjut dan/atau pembahasan dengan pengawas intern.

2.5. Reviu Penelitian Terdahulu

2.5.1. Hasil Penelitian Terdahulu

Penelitian yang sejenis yang berhubungan dengan masalah reviu inspektorat, nilai temuan pemeriksaan dan tindak lanjut hasil pemeriksaan relatif masih sangat terbatas. Namun studi mengenai opini audit relatif sudah cukup banyak, walaupun secara langsung tidak dikaitkan dengan nilai temuan pemeriksaan, reviu inspektorat dan tindak lanjut hasil pemeriksian. Berikut adalah beberapa penelitian yang dimaksud :

Tabel 2.2
Penelitian Terdahulu

Peneliti	Hasil
Susanto, Daniel (2007)	Audit internal mampu meminimalisasi kemungkinan kesalahan dan penyelewengan dan tercapainya tujuan pengendalian kepatuhan manajemen perusahaan

Rismanto, Gregorius (2006)	Risiko pengendalian berpengaruh signifikan terhadap nilai temuan pemeriksaan
Rahmadhany (2004)	opini audit <i>going concern</i> yang diterima tahun sebelumnya dengan opini audit <i>going concern</i> tahun berjalan
Mutchler (1984)	perusahaan yang menerima opini audit <i>going concern</i> pada tahun sebelumnya lebih cenderung untuk menerima opini yang sama pada tahun berjalan
Habiburrochman	Peranan auditor intern dalam aspek pengawasan administratif laporan keuangan itu penting. Tugas auditor intern dapat membantu tugas direksi dalam pengawasan laporan keuangan bank termasuk memberikan masukan yang berharga bagi direksi/ manajemen. Salah satu tugas auditor intern adalah menjaga reputasi bank (kesehatan bank dan opini akuntan)
Dadang sadeli (2008)	Dengan pelaksanaan audit pemerintahan yang dilakukan oleh aparat pengawasan fungsional intern yang professional akan mempunyai implikasi kepada kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah karena dari hasil audit akan diperoleh masukan dan saran untuk meningkatkan kualitas akuntabiitas keuangan.

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Disain Penelitian

Berdasarkan jenis data yang diteliti, penelitian ini merupakan penelitian empiris. Jadi, dalam melakukan penelitian ini, peneliti menggunakan pendekatan kuantitatif karena untuk menguji dan memberikan bukti empiris mengenai pengaruh reviu inspektorat dan nilai temuan pemeriksaan terhadap opini audit BPK. Disamping itu penulis juga melakukan analisis deskriptif terhadap data yang diperoleh untuk mendukung hasil pengujian statistik.

Menurut tujuan studi, penelitian ini merupakan penelitian pengujian deskriptif, yaitu penelitian yang menjelaskan fenomena dalam bentuk perbandingan antar variabel..

3.2. Subjek Penelitian

Subjek penelitian ini adalah Pemerintah Provinsi Sumatera Barat dan pemerintah Daerah Kabupaten/Kota wilayah Sumatera Barat. Pemerintah daerah yang dijadikan subjek adalah yang sudah dilakukan audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dari tahun 2006,2007 dan 2008.

3.3. Objek Penelitian

Dalam penelitian ini yang menjadi objek penelitian adalah :

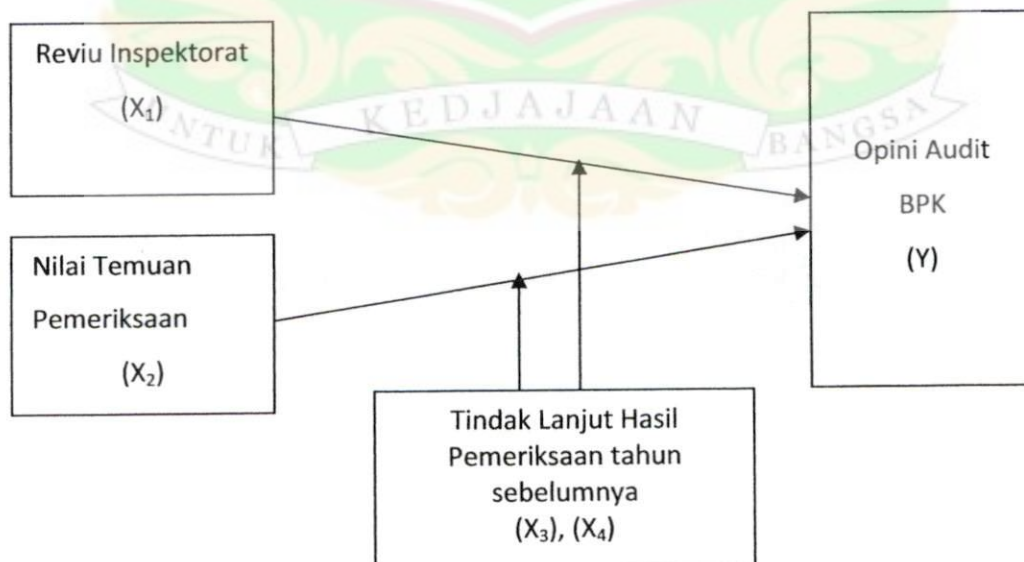
Laporan Hasil Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) seluruh kabupaten/kota wilayah Sumatera Barat untuk tahun anggaran 2006, 2007 dan 2008.

3.4. Horizon Waktu Penelitian

Horizon waktu penelitian ini adalah *cross sectional*, yaitu penelitian yang dilakukan pada waktu tertentu terhadap sejumlah daerah yang menjadi subjek penelitian.

3.5. Kerangka Konseptual

Berdasarkan pembahasan diatas, maka kerangka konseptual penelitian diwujudkan sebagai berikut :



Kerangka Konseptual dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

Hipotesis1 : Reviu inspektorat berpengaruh signifikan terhadap opini audit BPK.

Hipotesis 2 : Nilai temuan pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap opini audit
BPK

Hipotesis 3 :Tindak lanjut hasil pemeriksaan tahun sebelumnya memperkuat
pengaruh reviu inspektorat terhadap opini audit BPK

Hipotesis 4 : lanjut hasil pemeriksaan tahun sebelumnya memperkuat pengaruh nilai
temuan pemeriksaan terhadap opini audit BPK

3.6. Populasi

Populasi dalam penelitian ini adalah Laporan Hasil Pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah provinsi Sumatera Barat dan 19 Kabupaten/ Kota di wilayah Sumatera Barat untuk tahun anggaran 2006, 2007 dan 2008. Kriteria ini sesuai dengan ruang lingkup dan data yang digunakan dalam penelitian untuk melihat pengaruh nilai temuan pemeriksaan dengan opini . Disamping itu LHP tersebut telah dipublikasikan, lengkap, sesuai standar dan bukan rahasia. Untuk mengetahui apakah rekomendasi hasil audit tahun sebelumnya telah ditindaklanjuti oleh *auditee* secara memadai, digunakan Laporan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan.

3.7. Data dan Metode Pengumpulan Data

3.7.1. Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Data tersebut adalah Laporan Hasil Pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah provinsi Sumatera Barat dan pemerintah daerah di 19 Kabupaten/ Kota di wilayah Sumatera Barat untuk tahun anggaran 2006, 2007 & 2008, Laporan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, Petunjuk Teknis Pemeriksaan BPK RI, Panduan Manajemen Pemeriksaan, Rekapitulasi Temuan Pemeriksaan BPK, Laporan hasil reviu atas LKPD kota Padang Tahun Anggaran 2009 dan Kabupaten Lima Puluh kota Tahun Anggaran 2009, Kota Payakumbuh Tahun Anggaran 2009 dan data relevan lainnya.

3.7.2. Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan teknik dokumentasi (data sekunder). Terdapat beberapa sumber data sekunder (Sekaran, 2006), termasuk buku dan majalah, publikasi pemerintah mengenai indikator ekonomi, data sensus, ikhtisar statistic, media, laporan tahunan, dan lain sebagainya. Pada penelitian ini data diperoleh dari BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Barat dan situs www.bpk.go.id, berupa :

- a. Laporan Hasil Pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah provinsi dan daerah di 19 Kabupaten/ Kota di wilayah Sumatera Barat untuk tahun anggaran 2006, 2007 & 2008.

- b. Laporan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan pemerintah provinsi dan daerah di 19 Kabupaten/ Kota di wilayah Sumatera Barat untuk tahun anggaran 2006, 2007 & 2008
- c. Petunjuk Teknis Pemeriksaan Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia tahun 2007.
- d. Panduan Manajemen Pemeriksaan BPK tahun 2008
- e. Rekapitulasi Hasil Pemeriksaan BPK
- f. Data relevan lainnya

3.8. Definisi Operasional dan Pengukuran

Definisi operasional dari variabel yang digunakan adalah sebagai berikut :

Variabel	Indikator
Reviu Inspektorat (X ₁)	Ada atau Tidaknya Reviu yang dilakukan oleh Inspektorat pada tahun berjalan
Nilai Temuan Pemeriksaan (X ₂)	Perbandingan antara total nominal nilai temuan pemeriksaan tahun berjalan dengan total realisasi belanja tahun berjalan. Variabel ini dinotasikan dalam bentuk persentase.

Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (X ₃)	Perbandingan antara temuan yang sudah ditindak lanjuti pada tahun berjalan dengan jumlah rekomendasi yang dihasilkan pada audit tahun sebelumnya. Variabel ini dinotasikan dalam bentuk persentase.
Opini Auditor BPK (Y)	Opini yang diperoleh pemerintah daerah pada tahun berjalan yang terdiri dari : a. Wajar Tanpa Pengecualian / <i>unqualified</i> (WTP) b. Wajar Dengan Pengecualian/ <i>qualified</i> (WDP) c. Tidak Memberikan Pendapat / <i>disclaimer</i> (TMP) d. Tidak Wajar (TW)/ <i>Adverse</i>

a. Reviu Inspektorat (X₁)

Merupakan variabel independen. Variabel ini diukur dengan memberikan bobot dengan 0 jika tidak ada reviu inspektorat dan memberikan bobot 1 jika terdapat reviu inspektorat pada tahun berjalan.

b. Nilai Temuan Pemeriksaan (X₂)

Merupakan variabel independen. Variabel Nilai Temuan Pemeriksaan dalam penelitian ini adalah total nilai nominal temuan pemeriksaan yang terdapat dalam Laporan Hasil Pemeriksaan BPK tahun berjalan dibandingkan dengan total realisasi anggaran tahun berjalan. Hal ini dilakukan dengan pertimbangan bahwa

setiap daerah memiliki nilai temuan yang berbeda-beda. Disamping itu, juga untuk memperlihatkan bahwa jumlah nilai temuan berada di atas batas materialitas yang ditentukan oleh BPK. Salah satu dasar penetapan tingkat materialitas adalah 3% dari total belanja. Nilai temuan akan disajikan dalam mata uang IDR. Pertimbangan materialitas tidak dimasukkan kedalam model penelitian ini adalah karena temuan yang disajikan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan BPK adalah temuan yang material untuk dilaporkan (Panduan Manajemen Pemeriksaan, 2008).

c. Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan BPK (X_3)

Merupakan variabel moderasi. Pembobotan akan dilakukan dengan membandingkan antara jumlah rekomendasi yang sudah ditindaklanjuti pada tahun berjalan dengan jumlah rekomendasi atas pemeriksaan tahun sebelumnya. Variabel ini dinotasikan dalam bentuk persentase. Kriteria ini digunakan karena setiap daerah memiliki jumlah rekomendasi yang berbeda-beda. Rismanto (2006) menggunakan kriteria yang relatif sama pada saat membandingkan nilai temuan pemeriksaan dengan total realisasi belanja dengan pertimbangan bahwa setiap daerah memiliki nilai realisasi belanja yang berbeda-beda.

d. Opini Audit (Y)

Merupakan variabel dependen. Variabel ini merupakan opini audit tahun berjalan yang terdapat pada laporan hasil pemeriksaan masing-masing daerah. Berdasarkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara terdapat opini *Wajar Tanpa*

Pengecualian, Wajar Dengan Pengecualian, Tidak Memberikan Pendapat dan Tidak Wajar . Masing masing opini diberikan bobot yaitu Wajar tanpa pengecualian = 1, Wajar Dengan Pengecualian = 2, Tidak Memberikan Pendapat = 3 dan Tidak Wajar = 4. Nilai pembobotan berbanding terbalik dengan peringkat opini, yaitu (1) wajar tanpa pengecualian, (2) wajar dengan pengecualian (3) tidak memberikan pendapat, (4) tidak wajar.. Hal ini dilakukan dengan melihat nilai temuan bahwa diasumsikan semakin besar nilai temuan maka akan semakin turun peringkat opini.

Penulis menggunakan kedua istilah audit dan pemeriksaan secara bergantian sesuai dengan kelaziman penyebutan.

3.9.Uji Asumsi Klasik

Setelah data dikumpulkan, maka selanjutnya dilakukan uji kelayakan dengan metode asumsi klasik, yaitu uji multikolinearitas, heteroskedastisitas dan normalitas.

3.9.1. Uji Multikolinearitas

Uji ini dimaksudkan untuk mendeteksi gejala korelasi antara variable bebas yang satu dengan variable bebas yang lain. Uji ini digunakan untuk mengetahui apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variable bebas yang digunakan dalam penelitian. Untuk mendeteksi gejala adanya multikolinearitas dapat dilakukan dengan menggunakan besarnya nilai VIF (*Variance Influence*

Factor) dan angka *tolerance*. Pedoman suatu model regresi yang bebas multikolinearitas apabila mempunyai nilai VIF lebih kecil daripada 10 dan angka *tolerance* mendekati 1.

3.9.2. Uji Heteroskedastisitas

Uji ini bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari *residual* satu pengamatan ke pengamatan yang lain tetap, atau disebut *homoskedastisitas*. Hasil heteroskedastisitas menunjukkan sebagai ketidaksamaan variasi variable pada semua pengamatan. Kesalahan yang terjadi memperlihatkan hubungan yang sistematis sesuai dengan besarnya satu atau lebih variable bebas sehingga kesalahan tersebut tidak random (acak). Residu pada heteroskedastisitas semakin besar apabila pengamatan semakin besar. Demikian juga pengamatan variable bebas X yang semakin besar akan memperbesar rata-rata residu. Cara yang digunakan untuk mendeteksi ada tidaknya heteroskedastisitas adalah dengan melihat grafik plot antara nilai prediksi variabel terikat (ZPRED) dengan residunya (SRESID)

3.9.3. Uji Normalitas

Uji ini bertujuan untuk melihat apakah dalam model regresi, variable dependen dan independen keduanya memiliki distribusi normal atau tidak. Deteksi normalitas dapat dilihat dari penyebaran titik-titik pada sumbu diagonal dari grafik. Jika data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal, maka model dalam penelitian tersebut sudah memenuhi uji normalitas.

3.10. Pengujian Hipotesis

Pengujian terhadap hipotesis dalam penelitian ini dilakukan dengan cara sebagai berikut :

1. Uji Simultan (Uji F)

Uji F digunakan untuk menguji apakah variabel bebas (X) yang digunakan dalam penelitian ini secara simultan berpengaruh yang signifikan terhadap variabel terikat (Y), dengan taraf keyakinan 95% dan $\alpha = 5\%$

2. Uji Parsial (Uji t)

Uji t digunakan untuk menguji apakah variabel bebas (X) yang digunakan dalam penelitian ini secara parsial memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel terikat (Y), dengan *level of significant* = 5%

Untuk mengukur variabel diatas, digunakan model pengujian hipotesis Moderator Regression Analysis (MRA) yang merupakan aplikasi khusus regresi berganda linear dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen) dengan pengolahan data dilakukan dengan SPSS versi 16 for windows. Adapun persamaannya adalah sebagai berikut

1. Untuk menguji hipotesis 1 (H_1)

$$Y = \alpha + \beta_1 x_1 + \varepsilon \dots\dots\dots(1)$$

Dimana :

Y = Opini Audit BPK

α = konstanta

β = koefisien regresi

X_1 = Reviu Inspektorat

ε = Fktor eror

2. Untuk menguji hipotesis 2 (H_2)

$$Y = \alpha + \beta_2 x_2 + \varepsilon \dots\dots\dots(2)$$

Y = Opini Audit BPK

α = konstanta

β = koefisien regresi

X_2 = Nilai Temuan Pemeriksaan

ε = eror

3. Untuk menguji hipotesis 3 (H_3)

$$Y = \alpha + \beta_1 x_1 + \beta_3 x_3 + \beta_4 x_1 x_3 + \varepsilon \dots$$

4. Untuk menguji hipotesis 4 (H_4)

$$Y = \alpha + \beta_2 x_2 + \beta_3 x_3 + \beta_5 x_2 x_3 + \varepsilon$$

Dimana :

Y = Opini Audit BPK

α = konstanta

β = koefisien regresi

X_1 = Reviu Inspektorat

X_2 = Nilai Temuan Pemeriksaan

X_3 = Tindak Lanjut hasil pemeriksaan

X_1X_3 = Moderating reviu inspektorat dengan tindak lanjut hasil pemeriksaan

X_2X_3 = Moderating nilai temuan pemeriksaan dengan tindak lanjut hasil pemeriksaan

ε = Faktor eror

3.10. Metode Analisis

Dalam penelitian ini, digunakan metode analisis sebagai berikut :

a. Variabel independen, Reviu Inspektorat (X_1) akan dianalisa dengan menentukan ada atau tidaknya reviu inspektorat. Dengan variable *dummy*, Jika terdapat reviu inspektorat tahun berjalan maka akan diberi bobot 1 dan jika tidak ada reviu inspektorat akan diberi bobot 0 (nol)

b. Nilai Temuan Pemeriksaan (X_2)

Variabel Nilai Temuan Pemeriksaan dalam penelitian ini dinotasikan dalam persentase. Hal ini dilakukan dengan pertimbangan bahwa setiap daerah memiliki

nilai temuan yang berbeda-beda. Disamping itu, juga untuk memperlihatkan bahwa jumlah nilai temuan berada di atas batas materialitas yang ditentukan oleh BPK. Salah satu dasar penetapan tingkat materialitas adalah 3% dari total belanja. Nilai temuan akan disajikan dalam mata uang IDR.

c. Tindak Lanjut atas Rekomendasi Hasil pemeriksaan BPK (X_3)

Pembobotan akan dilakukan dengan membandingkan antara jumlah rekomendasi hasil pemeriksaan yang sudah ditindaklanjuti pada tahun berjalan dengan jumlah rekomendasi yang disampaikan BPK pada tahun sebelumnya. Hasil dari pembobotan ini adalah berupa persentase. Kriteria ini digunakan karena setiap daerah memiliki jumlah rekomendasi dan tindak lanjut yang berbeda.

e. Opini Audit BPK(Y)

Variabel ini merupakan opini yang terdapat pada laporan hasil pemeriksaan provinsi dan masing-masing daerah. Berdasarkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara terdapat opini *Wajar Tanpa Pengecualian*, *Wajar Dengan Pengecualian*, *Tidak Memberikan Pendapat* dan *Tidak Wajar*. Masing masing opini diberikan bobot yaitu Wajar tanpa pengecualian = 1, Wajar Dengan Pengecualian = 2, Tidak Memberikan Pendapat = 3 dan Tidak Wajar = 4

BAB IV

HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Pengumpulan Data

Populasi dalam penelitian ini adalah Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas laporan keuangan pemerintah daerah provinsi Sumatera Barat dan 19 Kabupaten/ Kota di wilayah Sumatera Barat untuk tahun anggaran 2006, 2007 dan 2008. Kriteria ini sesuai dengan ruang lingkup dan data yang digunakan dalam penelitian untuk melihat pengaruh nilai temuan pemeriksaan dengan opini . Disamping itu LHP tersebut telah dipublikasikan, lengkap, sesuai standar dan bukan rahasia. Untuk mengetahui apakah rekomendasi hasil audit tahun sebelumnya telah ditindaklanjuti oleh *auditee* secara memadai, digunakan Laporan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan. Data diperoleh melalui BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Barat, Situs BPK RI dan wawancara dengan auditor.

4.2. Statistik Deskriptif

Sebelum melakukan uji hipotesis maka akan dilihat terlebih dahulu statistik deskriptif setiap variabel yang diuji dalam penelitian ini. Statistik deskriptif variabel yang menjadi fokus penelitian ini digambarkan pada tabel 4.1.

Tabel 4.1
Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Y	60	1.00	3.00	2.1500	.44436
X1	60	.00	1.00	.5167	.50394
X2	60	.01	3.67	.6156	.94789
X3	60	.00	.91	.4092	.35019
Valid N (listwise)	60				

Tabel 4.1 diatas memperlihatkan nilai mean dari opini (Y) yang diobservasi adalah 2,1500. Nilai tertinggi variabel dependen ini adalah 3,00 sedangkan nilai terendah adalah 1,00. Hal ini menunjukkan bahwa dari data yang diobservasi tidak terdapat opini tidak wajar (nilai 4). Nilai standar deviasi sebesar 0,44436 memberikan arti bahwa penyebaran dari data berkisar antara nilai mean \pm standar deviasi yaitu 2,1500 dan 0,44436.

Nilai Mean reviu inspektorat (X1) dari data yang diobservasi adalah 0,5167, dengan standar deviasi 0,50394. Nilai tertinggi variable independen ini adalah 1 dan nilai terendah adalah 0 (nol). Nilai nol menunjukkan bahwa dari data yang diobservasi masih terdapat pemerintah provinsi/ pemerintah daerah yang tidak direviu oleh inspektorat dalam pengelolaan laporan keuangan.

Nilai mean dari Nilai Temuan Pemeriksaan (X2) dari data yang diobservasi adalah 0,6156 dengan standar deviasi 0,94789. Nilai minimum variable ini adalah 0,01 dan nilai maksimum adalah 3,67. Hal ini berarti bahwa sebaran data nilai

temuan pemeriksaan berkisar antara nilai mean \pm standar deviasi yaitu 0,6156 dan 0,94789.

Nilai Mean dari data Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (X3) yang diobservasi adalah 0,4092 dengan nilai minimum 0 (nol) dan nilai maksimum 0,91 dengan standar deviasi 0,35019. Nilai nol menunjukkan bahwa dari data yang diobservasi masih terdapat pemerintah provinsi/ kabupaten/ kota yang tidak menindaklanjuti temuan pemeriksaan tahun sebelumnya. Sedangkan nilai 0,91 menunjukkan bahwa terdapat pemerintah yang telah menindaklanjuti hampir semua rekomendasi BPK, namun belum ada yang telah menindaklanjuti seluruh rekomendasi.

4.3. Pengujian Asumsi Klasik

Setelah data dikumpulkan, maka selanjutnya dilakukan uji kelayakan dengan metode asumsi klasik, yaitu uji multikolinearitas, heteroskedastisitas dan normalitas.

4.3.1. Uji Multikolinearitas

Uji ini dimaksudkan untuk mendeteksi gejala korelasi antara variable bebas yang satu dengan variable bebas yang lain. Uji ini digunakan untuk mengetahui apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variable bebas yang digunakan dalam penelitian. Untuk mendeteksi gejala adanya multikolinearitas dapat dilakukan dengan menggunakan besarnya nilai VIF (*Variance Influence Factor*) dan angka *tolerance*. Pedoman suatu model regresi yang bebas multikolinearitas apabila mempunyai nilai VIF lebih kecil daripada 10 dan angka *tolerance* mendekati 1. Dari

hasil pengujian diperoleh hasil bahwa nilai VIF untuk masing- masing variable lebih kecil dari 10 dan nilai *tolerance* mendekati 1 (lampiran 5). Hal ini berarti bahwa semua variabel dalam model tersebut tidak terjadi masalah multikolinearitas.

4.3.2. Uji Heteroskedastisitas

Uji ini bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari *residual* satu pengamatan ke pengamatan yang lain tetap, atau disebut *homoskedastisitas*. Hasil heteroskedastisitas menunjukkan sebagai ketidaksamaan variasi variable pada semua pengamatan. Kesalahan yang terjadi memperlihatkan hubungan yang sistematis sesuai dengan besarnya satu atau lebih variable bebas sehingga kesalahan tersebut tidak random (acak). Residu pada heteroskedastisitas semakin besar apabila pengamatan semakin besar. Demikian juga pengamatan variable bebas X yang semakin besar akan memperbesar rata- rata residu. Dari hasil pengujian didapatkan bahwa tidak terdeteksi adanya heteroskedastisitas. Hal ini tergambar dari sebaran titik –titik diatas dan dibawah angka pada sumbu Y pada grafik (lampiran 2).

4.3.3. Uji Normalitas

Uji ini bertujuan untuk melihat apakah dalam model regresi, variable dependen dan independen keduanya memiliki distribusi normal atau tidak. Deteksi normalitas dapat dilihat dari penyebaran titik- titik pada sumbu diagonal dari grafik. Jika data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal, maka

model dalam penelitian tersebut sudah memenuhi uji normalitas. Dari hasil pengujian diperoleh hasil bahwa data telah berdistribusi normal. Hal ini terlihat dari penyebaran titik- titik berada disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis tersebut (lampiran 3).

4.4. Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

Pengujian terhadap hipotesis dalam penelitian ini dilakukan dengan cara sebagai berikut :

4.4.1.Uji Simultan (Uji F)

Uji F digunakan untuk menguji apakah variabel bebas (X) yang digunakan dalam penelitian ini secara simultan berpengaruh yang signifikan terhadap variabel terikat (Y), dengan taraf keyakinan 95% dan $\alpha = 5\%$. Ringkasan hasil pengujian regresi dapat dilihat pada tabel 4.2.

Tabel 4.2
Hasil Pengujian Hipotesis (Uji F)

ANOVA ^b						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.928	3	.976	6.267	.001 ^a
	Residual	8.722	56	.156		
	Total	11.650	59			

a. Predictors: (Constant), X3, X1, X2

b. Dependent Variable: Y

Dari tabel 4.2 dapat dilihat bahwa dari hasil uji F diperoleh nilai F hitung sebesar 4,804 dengan nilai signifikansi statistik sebesar 0,001 dimana nilai ini lebih kecil dari $\alpha=0,05$. Hal ini berarti bahwa secara simultan revidir inspektorat, nilai temuan pemeriksaan dan tindak lanjut hasil pemeriksaan tahun sebelumnya (variabel independen) berpengaruh signifikan terhadap opini audit BPK (variabel dependen)

4.4.1. Uji Parsial (Uji t)

Uji t digunakan untuk menguji apakah variabel bebas (X) yang digunakan dalam penelitian ini secara parsial memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel terikat (Y), dengan *level of significant* = 5%. Pengujian dilakukan dengan menggunakan SPSS for windows versi 16. Ringkasan hasil pengujian dapat dilihat pada lampiran 1 sampai dengan lampiran 4.

4.4.1.1. Pengujian Hipotesis 1

Hipotesis 1 menguji pengaruh revidir inspektorat terhadap opini audit BPK. Hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut :

H1: Revidir Inspektorat berpengaruh signifikan terhadap opini audit BPK.

Revidir inspektorat dalam penelitian ini melihat apakah ada atau tidaknya revidir inspektorat terhadap laporan keuangan provinsi/kabupaten/kota. Dalam hal ini diharapkan bahwa dengan adanya revidir inspektorat maka laporan keuangan daerah/provinsi akan memperoleh opini sesuai dengan yang diharapkan. Namun, dari lampiran 1 terlihat bahwa nilai signifikansi statistik (X_1) sebesar 0,124 dimana lebih besar dari $\alpha=0,05$. Hal ini berarti hipotesis 1 yang menyatakan bahwa revidir

inspektorat berpengaruh signifikan terhadap opini audit BPK tidak terdukung secara statistis.

Hasil ini tidak sejalan dengan Peraturan Pemerintah No. 8 tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, pasal 33 ayat (3), yang menyatakan bahwa, sebelum dilakukan pemeriksaan oleh BPK, Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) melakukan reviu atas LKPD tersebut untuk memberikan keyakinan atas keandalan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Selanjutnya BPK melakukan pemeriksaan atas LKPD tersebut dalam rangka memberikan pendapat (opini) sebagaimana yang diamanatkan oleh Undang- Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Dengan adanya Peraturan Pemerintah tersebut seharusnya APIP mampu memberikan keyakinan terbatas bahwa LKPD telah sesuai dengan SAP dan pada akhirnya BPK akan memberikan penilaian baik. Namun hingga saat ini masih sedikit Pemerintah daerah yang melaksanakan amanat aturan perundangan tersebut karena terbatasnya kemampuan APIP dalam melakukan reviu (Tumanggor, 2009)

Tanda negatif disini bukan berarti berpengaruh negatif, namun disebabkan karena *scoring* opini berbanding terbalik dengan peringkat opini. Dimana dalam hal ini scoring secara berurutan adalah Wajar Tanpa Pengecualian = 1, Wajar Dengan Pengecualian = 2, Tidak Memberikan Pendapat (Disclaimer) = 3 dan Tidak Wajar = 4. Scoring seperti ini dilakukan dengan mempertimbangkan variabel nilai temuan dimana semakin tinggi nilai temuan maka semakin 'tidak bagus' peringkat opini.

4.4.1.2. Pengujian Hipotesis 2

Hipotesis 2 bertujuan untuk menguji pengaruh nilai temuan pemeriksaan terhadap opini audit BPK. Hipotesis yang diajukan adalah :

H2: Nilai Temuan Pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap opini audit BPK.

Dari hasil pengujian pada lampiran 2 terlihat bahwa nilai signifikansi statistik sebesar 0,000 dimana nilai ini lebih kecil daripada $\alpha=0,05$. Hal ini berarti bahwa Nilai Temuan Pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap opini audit BPK. H2 diterima. Hasil ini sesuai dengan tinjauan literatur bahwa temuan pemeriksaan merupakan temuan atau indikasi permasalahan yang diperoleh selama pemeriksaan Panduan Manajemen Pemeriksaan BPK (2008), dimana pada dasarnya temuan pemeriksaan terkait dengan : (1) ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan, penyimpangan dan ketidakpatutan yang material untuk dilaporkan, (2) kelemahan sistem pengendalian intern yang material untuk dilaporkan, (3) kegagalan suatu program yang diperiksa, dan 4) ketidak sesuaian kondisi dengan kriteria yang ditetapkan. Disamping itu, berdasarkan penjelasan Pasal 16 ayat (1) UU No. 15 Tahun 2004 menyatakan bahwa, opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan dengan kriteria (1) kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan, (2) Kecukupan Pengungkapan, (3) Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan (4) Efektivitas sistem pengendalian intern. Hal ini berarti bahwa nilai temuan

pemeriksaan merupakan gambaran sejauh mana suatu kriteria telah dilanggar. Pelanggaran atas kriteria menunjukkan bahwa semakin tidak sesuai dengan standar yang telah disepakati, semakin tidak patuh atas peraturan yang telah ditetapkan dan semakin tidak efektif dan efisien suatu operasi dijalankan. Dengan demikian, semakin tinggi sebuah nilai temuan maka dapat dikatakan semakin tinggi sebuah kriteria telah dilanggar, yang berarti semakin tidak bisa diyakini kewajaran sebuah laporan keuangan. Dimana dalam pemeriksaan laporan keuangan tingkat kewajaran atas laporan keuangan tersebut digambarkan dalam bentuk opini. Dengan demikian, semakin tinggi nilai temuan maka semakin rendah tingkat opini yang diperoleh.

4.4.1.3. Pengujian Hipotesis 3

Hipotesis 3 bertujuan untuk menjawab pertanyaan penelitian apakah tindak lanjut hasil pemeriksaan tahun sebelumnya memperkuat pengaruh revidi inspektorat terhadap opini audit BPK. Hipotesis yang diajukan adalah :

H3: Tindak lanjut hasil pemeriksaan tahun sebelumnya memperkuat pengaruh revidi inspektorat terhadap opini audit BPK.

Dari hasil pengujian pada lampiran 3 terlihat bahwa nilai signifikansi statistik (X_3) sebesar 0,219. Nilai ini lebih besar dari $\alpha=0,05$. Hal ini berarti bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan tahun sebelumnya bukan merupakan pemoderasi hubungan antara revidi inspektorat dengan opini audit BPK. Dengan demikian, berdasarkan data yang diobservasi, secara langsung auditor tidak menjadikan laporan tindak lanjut

hasil pemeriksaan tahun sebelumnya sebagai bahan pertimbangan opini. Namun jika *auditee* tidak menindaklanjuti rekomendasi atas temuan tahun sebelumnya, maka akan terbuka kemungkinan terjadi temuan berulang pada periode berjalan. Temuan inilah yang menjadi pertimbangan opini. Jadi pertimbangan auditor adalah pada nilai temuan tahun yang diperiksa, bukan karena berulangnya temuan tersebut. Dengan demikian, berdasarkan data yang diobservasi, auditor tidak menggunakan informasi tindak lanjut hasil pemeriksaan tahun sebelumnya dalam pertimbangan memberikan opini. Jikapun digunakan, masih sebatas untuk pertimbangan dalam menentukan risiko pengendalian.

Jika ditinjau dari literatur, hasil observasi ini tidak sejalan dengan Petunjuk Teknis Pemeriksaan BPK atas LKPD (2007) yang menyatakan bahwa pemeriksa wajib melakukan pemantauan atas tindak lanjut yang dilakukan oleh pemerintah daerah terhadap laporan hasil pemeriksaan LKPD tahun sebelumnya. Hasil pemantauan tindak lanjut ini kemudian digunakan untuk mengembangkan prosedur pemeriksaan selanjutnya. Hal tersebut meliputi kemungkinan terjadinya temuan berulang atau keyakinan pemeriksa atas kewajaran transaksi atau akun pada LKPD yang diperiksa yang pada pemeriksaan tahun sebelumnya terjadi kelemahan. Pemeriksa perlu memperhatikan temuan yang berulang untuk menjadi pertimbangan dalam menentukan risiko pemeriksaan. Disamping itu, berdasarkan format pelaporan pemantauan tindak lanjut laporan hasil pemeriksaan terdapat kolom “pengaruh terhadap LKPD yang diperiksa”. Hal ini berarti bahwa tindak lanjut hasil

pemeriksaan seharusnya memiliki pengaruh terhadap LKPD yang diperiksa yang kemudian akan berpengaruh terhadap keyakinan auditor terhadap LKPD tersebut dan seterusnya diduga akan berpengaruh terhadap pertimbangan pemberian opini.

4.4.1.4. Pengujian Hipotesis 4

Hipotesis 4 bertujuan untuk melihat apakah tindak lanjut hasil pemeriksaan tahun sebelumnya memperkuat pengaruh Nilai Temuan Pemeriksaan terhadap opini audit BPK. Hipotesis yang diajukan adalah :

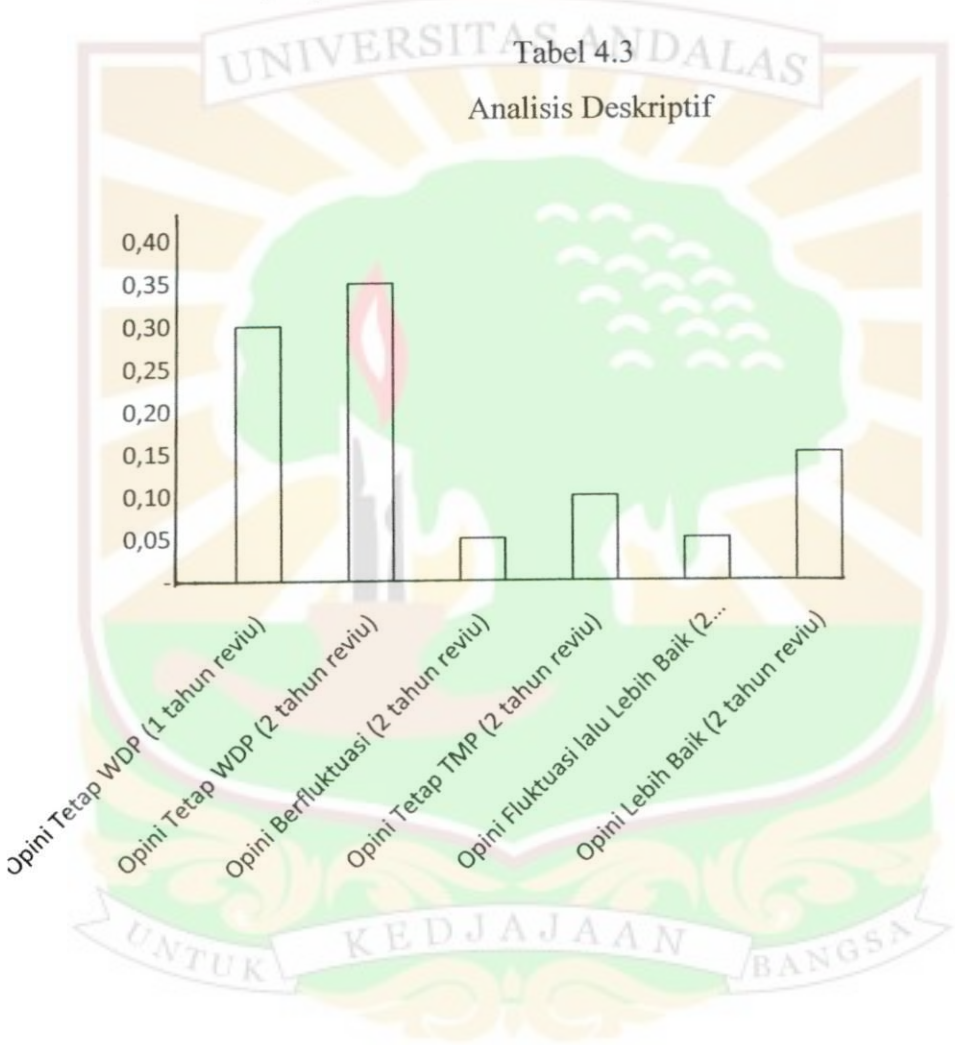
H4: Tindak lanjut hasil pemeriksaan tahun sebelumnya memperkuat pengaruh nilai temuan pemeriksaan terhadap opini audit BPK.

Hasil pengujian pada lampiran 4 menunjukkan bahwa nilai signifikansi statistik sebesar 0,002. Dimana nilai ini lebih kecil dari $\alpha=0,05$. Dengan demikian berarti bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan tahun sebelumnya merupakan pemoderasi pengaruh nilai temuan pemeriksaan terhadap opini audit BPK. Hal ini membuktikan bahwa dengan menindak lanjuti hasil pemeriksaan tahun sebelumnya, maka diharapkan paling tidak temuan yang sama tidak berulang pada periode berikutnya sehingga dapat mengurangi nilai temuan pemeriksaan.

4.4.1.5. Analisis Deskriptif

4.4.1.5.1. Pengaruh Reviu Inspektorat Terhadap Opini Audit BPK.

Dari data yang diobservasi, diperoleh hasil seperti tabel 4.3 berikut :



Tabel 4.3 tersebut memperlihatkan bahwa :

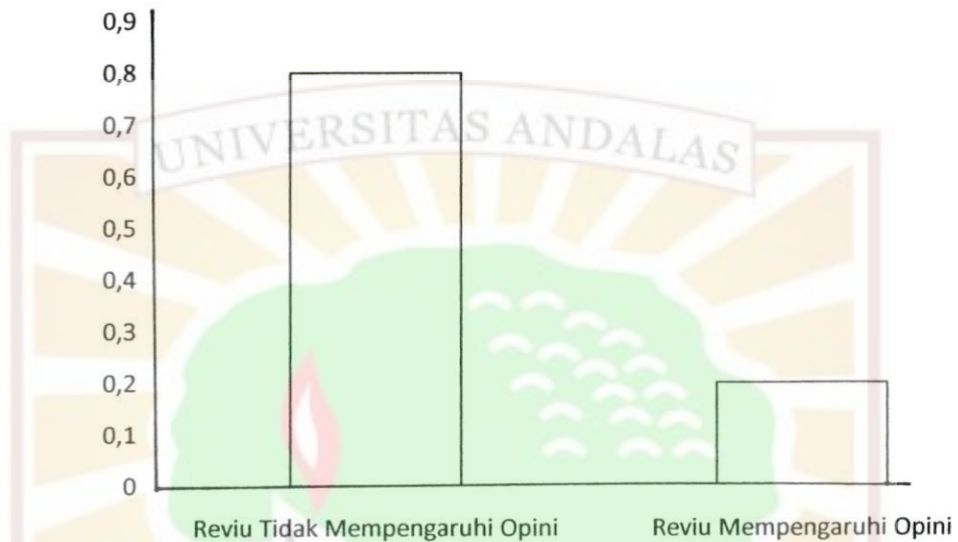
1. 30% dari jumlah pemerintah daerah yang diobservasi memperlihatkan bahwa pada tahun 2006 dan 2007, saat inspektorat tidak melakukan reviu atas LKPD, opini yang diperoleh adalah Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Kemudian pada tahun 2008, saat inspektorat telah melakukan reviu, opini yang diperoleh tetap WDP. Hal ini berarti, dari 1 tahun pelaksanaan reviu, opini tidak berubah. Dengan demikian, ada atau tidaknya reviu inspektorat tidak mempengaruhi opini audit BPK.
2. 35% dari jumlah pemerintah daerah yang diobservasi memperlihatkan bahwa pada tahun 2006 pada saat inspektorat tidak melakukan reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), opini yang diperoleh adalah Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Namun pada tahun 2007 dan 2008 pada saat inspektorat melakukan reviu, opini yang diperoleh tetap WDP. Hal ini berarti, dari 2 tahun reviu berjalan, opini audit BPK tidak berubah. Dengan demikian, ada atau tidaknya reviu inspektorat, tidak mempengaruhi opini yang diperoleh.
3. 5% dari jumlah pemerintah daerah yang diobservasi memperlihatkan bahwa pada tahun 2006 saat LKPD tidak direviu oleh inspektorat, opini yang diperoleh adalah WDP. Namun pada tahun 2007 saat inspektorat telah melakukan reviu, opini yang diperoleh adalah Tidak Memberikan Pendapat (TMP). Kemudian pada tahun 2008, opini kembali menjadi WDP. Dengan demikian adanya reviu inspektorat tidak membuat opini audit BPK menjadi lebih baik.

4. 10% dari data yang diobservasi memperlihatkan bahwa, selama tiga tahun berjalan, opini audit BPK yang diperoleh oleh pemerintah daerah tetap Tidak Memberikan Pendapat, walaupun telah dilaksanakan reviu oleh inspektorat terhadap LKPD.
5. 5% dari data yang diobservasi memperlihatkan bahwa sebelum dilaksanakan reviu inspektorat, opini berfluktuasi. Namun setelah setelah dilaksanakan reviu, opini audit BPK yang diperoleh menjadi lebih baik.
6. 15% dari data yang diobservasi memperlihatkan bahwa adanya peningkatan opini setelah adanya reviu inspektorat. Dengan demikian, ada atau tidaknya reviu inspektorat mempengaruhi opini audit BPK.

Dengan demikian, secara keseluruhan, hanya 20% dari data yang diobservasi yang menunjukkan bahwa reviu inspektorat mempengaruhi opini audit BPK, seperti digambarkan tabel 4.4.

Disamping analisis deskriptif dari data yang diobservasi, penulis juga melakukan analisis terhadap laporan hasil reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) oleh inspektorat.

Tabel 4.4
Pengaruh Reviu Inspektorat terhadap Opini audit BPK



Dari laporan tersebut terlihat bahwa subjek reviu adalah Laporan keuangan berupa Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan. Dasar Reviu adalah peraturan Pemerintah nomor 8 tahun 2006 tentang pelaporan keuangan dan kinerja instansi pemerintah dan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu atas LKPD. Tabel berikut menunjukkan beberapa informasi mengenai Laporan Hasil Reviu Inspektorat Kota Padang, Kota Payakumbuh dan Kabupaten Lima Puluh Kota Tahun Anggaran 2009 yang dilaksanakan pada tahun 2010.

Tabel 4.5
Pelaksanaan Reviu Inspektorat

Kota/Kabupaten	Waktu Pelaksanaan Reviu	Waktu Penyerahan Hasil Reviu ke BPK	Waktu Entry BPK	Lampiran Penelaahan SPI	Temuan Review
Padang	18 Januari s/d 22 Februari	Maret	Mei	Tidak Ada	Aset Tetap Belanja Persediaan
Payakumbuh	15 Februari s/d 8 Maret	April	April	Tidak Ada	Persediaan Piutang Pajak Aset
50 Kota	22 Maret s/d 16 April	Mei	Juni	Ada	Tidak Ada

Dari informasi tabel diatas diperoleh kesimpulan sebagai berikut :

1. Jangka waktu antara pelaksanaan reviu, penyerahan laporan hasil reviu inspektorat ke BPK dan *entry* BPK ke *auditee* hanya lebih kurang 1 hingga 2 bulan. Hal dapat diartikan bahwa salah satu tujuan reviu inspektorat adalah untuk membantu pemerintah dalam ‘mempersiapkan’ laporan keuangan yang akan diserahkan ke BPK untuk diaudit dalam rangka memberikan opini audit.
2. Tujuan dan sasaran reviu adalah untuk memberikan keyakinan terbatas atas Laporan Keuangan yang disajikan berdasarkan Sistem Pengendalian Intern yang memadai dan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Sedangkan ruang lingkup reviu adalah penelaahan kendalan sistem pengendalian intern dalam penyajian laporan keuangan, dan kesesuaian laporan keuangan dengan Standar Akuntansi Pemerintah. Disini terlihat bahwa tujuan dan ruang lingkup reviu

inspektorat relatif sama dengan dua dari empat kriteria pemberian opini, yaitu efektifitas dan efisiensi Sistem Pengendalian Intern dan kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintah.

3. Berdasarkan hasil reviu terhadap LKPD kabupaten lima Puluh Kota TA 2009, disimpulkan bahwa LKPD kabupaten Lima Puluh Kota Tahun anggaran 2009 telah disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah dan tidak perlu melakukan modifikasi- modifikasi yang material terhadap laporan keuangan yang telah disusun tersebut (tidak ada temuan). Dengan demikian, jika laporan hasil reviu inspektorat ini diserahkan kepada BPK untuk diaudit, diharapkan tidak terdapat temuan material yang akan mempengaruhi opini BPK.
4. Temuan penelusuran angka dalam reviu inspektorat kota Padang Tahun anggaran 2009 adalah terdapatnya kesalahan pencatatan penambahan nilai aset tetap. Dalam hal ini inspektorat telah melakukan koreksi atas kesalahan pencatatan tersebut. Tujuan dari koreksi tersebut adalah disamping untuk kesesuaian pencatatan tersebut dengan Standar Akuntansi Pemerintah, juga dimaksudkan agar pada saat diaudit oleh BPK, temuan mengenai aset tetap dapat diminimalisir.
5. Dalam simpulan hasil reviu atas LKPD kota Payakumbuh Tahun Anggaran 2009 dimuat beberapa koreksi mengenai kekurangan pencatatan persediaan, kekurangan pencatatan piutang pajak, penghapusan aset yang belum dilakukan, kesalahan klasifikasi konstruksi dalam pengerjaan serta belum adanya

pengungkapan mengenai target penerimaan SKPD yang tidak tercapai. Dari semua temuan tersebut, inspektorat membuat beberapa penyesuaian dan memberikan beberapa rekomendasi kepada pemerintah daerah. Jika rekomendasi dan penyesuaian tersebut ditindaklanjuti oleh pemerintah daerah, maka diharapkan temuan inspektorat tersebut tidak menjadi temuan BPK nantinya. Namun jika masalah tersebut tidak ditemukan oleh inspektorat, maka masalah tersebut berkemungkinan akan menjadi temuan BPK yang diduga akan berpengaruh terhadap pertimbangan pemberian opini.

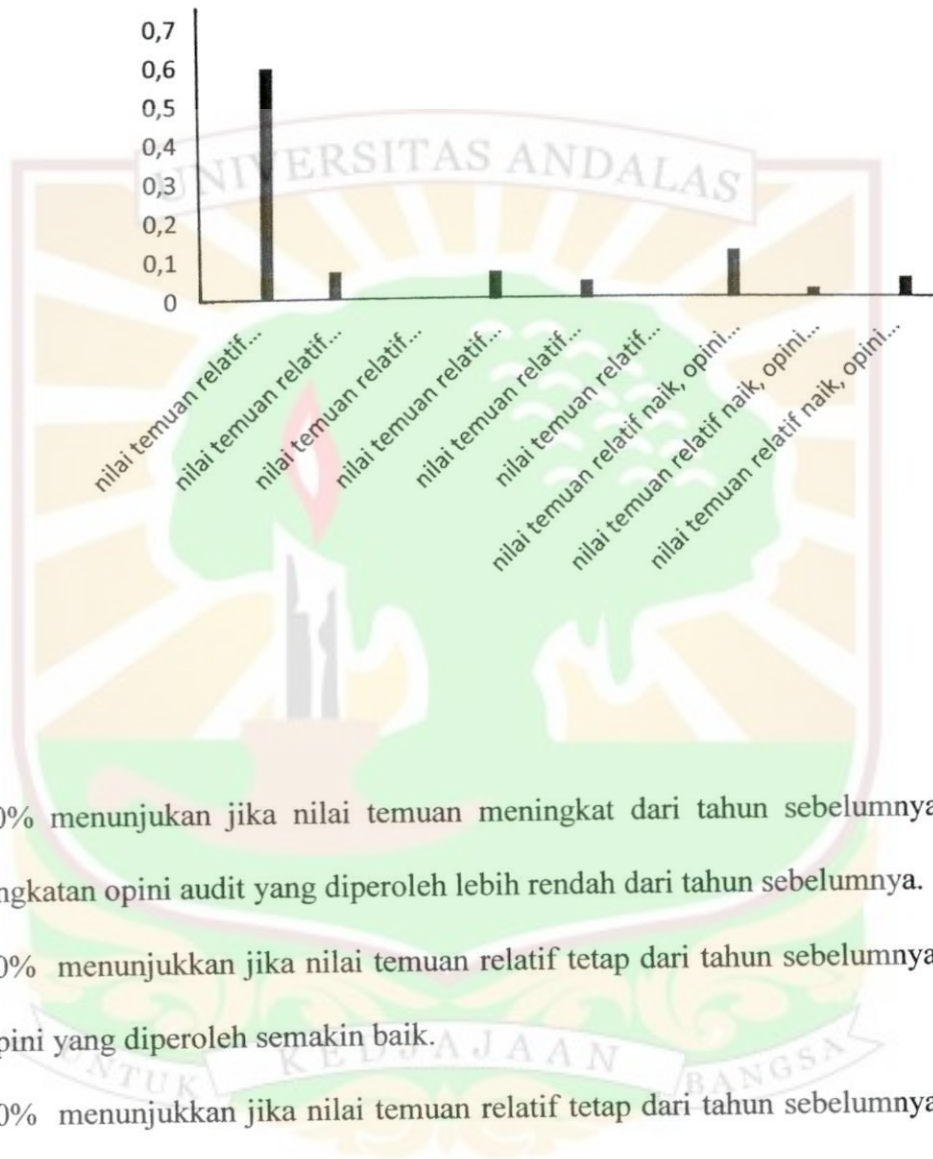
6. Dalam Menyajikan Laporan Hasil Reviu, hanya Kabupaten Lima Puluh Kota saja yang menyajikan lampiran kuisioner penelaahan SPI. Dengan lampiran ini diharapkan Laporan Hasil Reviu menjadi lebih lengkap dan informatif.

4.4.1.5.2. Pengaruh Nilai Temuan Pemeriksaan Terhadap Opini Audit BPK

Dari analisis data yang diobservasi, diperoleh hasil seperti tabel 4.6 berikut :

1. 60% menunjukkan jika nilai temuan relative tetap dari tahun sebelumnya, maka opini audit yang diperoleh tetap seperti opini tahun sebelumnya.
2. 10% menunjukkan jika nilai temuan relatif turun dari tahun sebelumnya, maka opini audit yang diperoleh semakin baik dari tahun sebelumnya.

Tabel 4.6
Pengaruh Nilai Temuan Pemeriksaan Terhadap Opini Audit BPK (1)

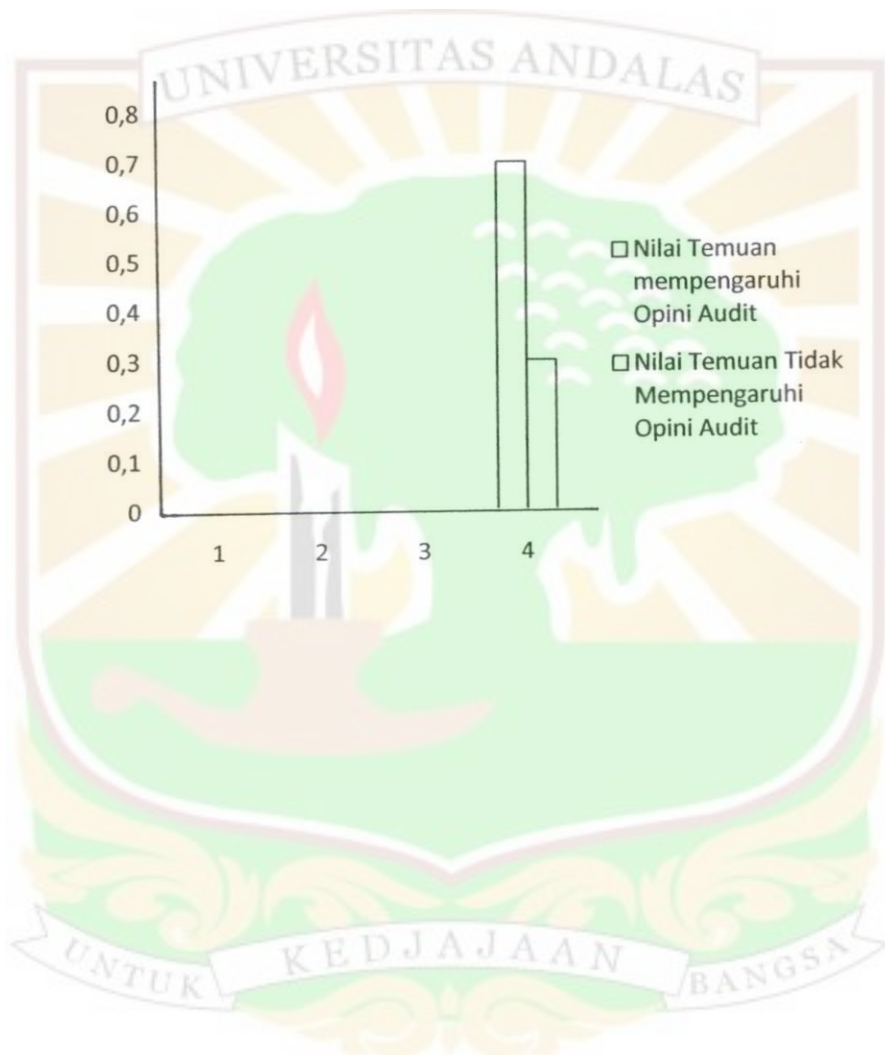


3. 10% menunjukkan jika nilai temuan meningkat dari tahun sebelumnya. maka tingkatan opini audit yang diperoleh lebih rendah dari tahun sebelumnya.
4. 10% menunjukkan jika nilai temuan relatif tetap dari tahun sebelumnya namun opini yang diperoleh semakin baik.
5. 10% menunjukkan jika nilai temuan relatif tetap dari tahun sebelumnya namun tingkatan opini yang diperoleh semakin rendah.

Dari hasil diatas dapat disimpulkan bahwa 70% dari data yang dianalisa menunjukkan bahwa nilai temuan pemeriksaan mempengaruhi opini audit,

sedangkan 30% menunjukkan sebaliknya, seperti yang tunjukkan pada tabel 4.7 berikut.

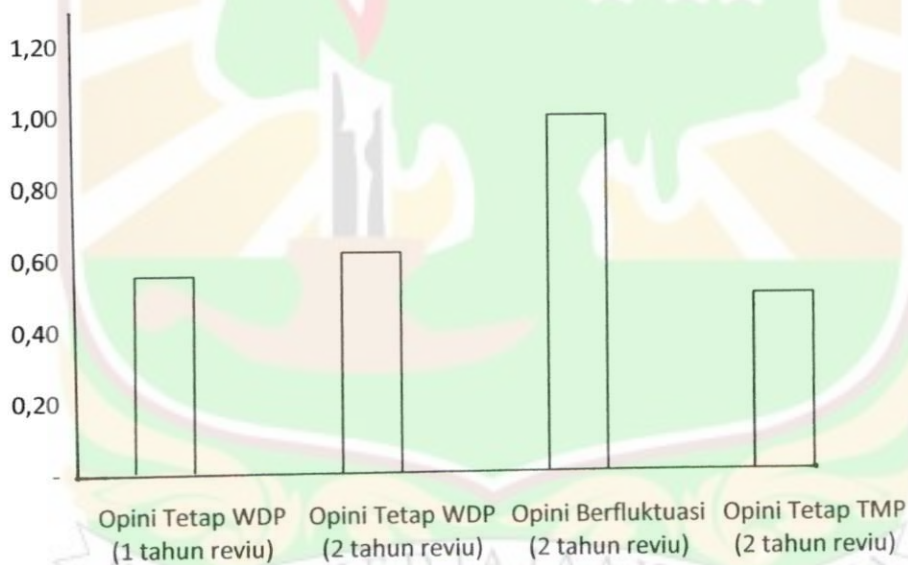
Tabel 4.7
Pengaruh Nilai Temuan Pemeriksaan Terhadap Opini Audit BPK (2)



4.4.1.5.3. Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Tahun Sebelumnya Memperkuat Pengaruh Reviu Inspektorat Terhadap Opini Audit BPK

Dari data yang dianalisis diperoleh hasil seperti pada tabel 4.8 berikut:

Tabel 4.8
Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Tahun Sebelumnya Tidak Memperkuat Pengaruh Reviu Terhadap Opini Audit BPK

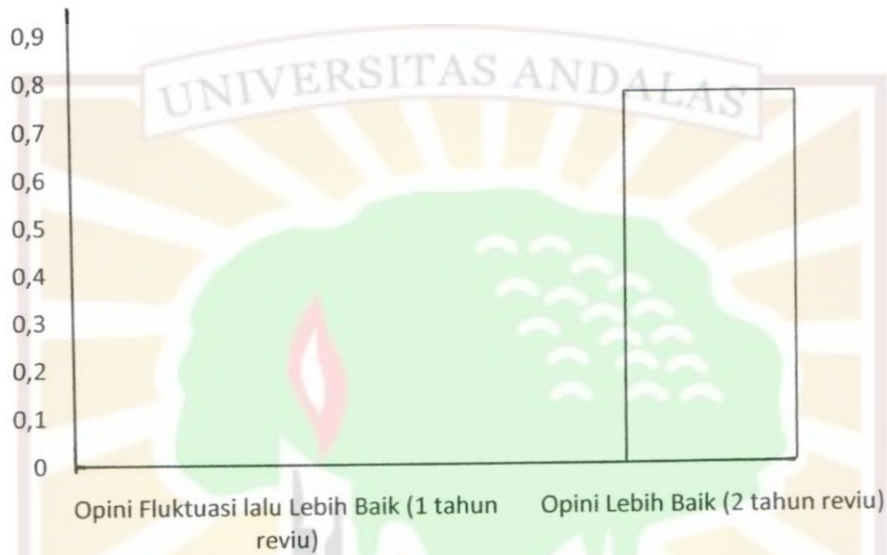


Tabel tersebut menunjukkan bahwa :

1. Dari hasil analisis sebelumnya, 30% data menunjukkan bahwa 1 tahun reviu tidak mempengaruhi opini audit BPK walaupun pemerintah daerah telah menindaklanjuti 56% hasil pemeriksaan tahun sebelumnya.
2. 35% dari jumlah pemerintah daerah yang diobservasi memperlihatkan bahwa dari 2 tahun reviu berjalan, opini audit BPK tidak berubah walaupun 62% hasil pemeriksaan tahun sebelumnya telah ditindaklanjuti.
3. 5% dari jumlah pemerintah daerah yang diobservasi memperlihatkan bahwa opini berfluktuasi/berubah walaupun inspektorat telah melaksanakan reviu terhadap LKPD dan telah menindaklanjuti semua hasil temuan pemeriksaan tahun sebelumnya.
4. 10% dari data yang diobservasi memperlihatkan bahwa, selama tiga tahun berjalan, opini audit BPK yang diperoleh oleh pemerintah daerah tetap Tidak Memberikan Pendapat, walaupun telah dilaksanakan reviu oleh inspektorat terhadap LKPD dan menindaklanjuti 50% dari hasil pemeriksaan tahun sebelumnya.
5. 5% dari data yang diobservasi memperlihatkan bahwa setelah dilaksanakan reviu, opini audit BPK yang diperoleh menjadi lebih baik walaupun tidak satupun hasil pemeriksaan tahun sebelumnya yang ditindaklanjuti.

Tabel 4.9

Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Memperkuat Pengaruh Reviu Inspektorat
Terhadap Opini Audit BPK



6. Tabel 4.9 memperlihatkan bahwa dengan menindaklanjuti 78% hasil pemeriksaan tahun sebelumnya, 15% dari data yang diobservasi memperlihatkan bahwa adanya peningkatan opini setelah adanya reviu inspektorat terhadap LKPD. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan tahun sebelumnya yang merupakan salah satu tugas pembinaan dari inspektorat, secara langsung belum digunakan BPK sebagai salah satu pertimbangan dalam pemberian opini audit BPK. Disamping itu hanya 15% saja dari data yang diobservasi menunjukkan bahwa dengan dilakukannya reviu oleh inspektorat dan

didukung oleh ditindaklanjutnya hasil pemeriksaan tahun sebelumnya, akan membuat opini audit BPK menjadi lebih baik.

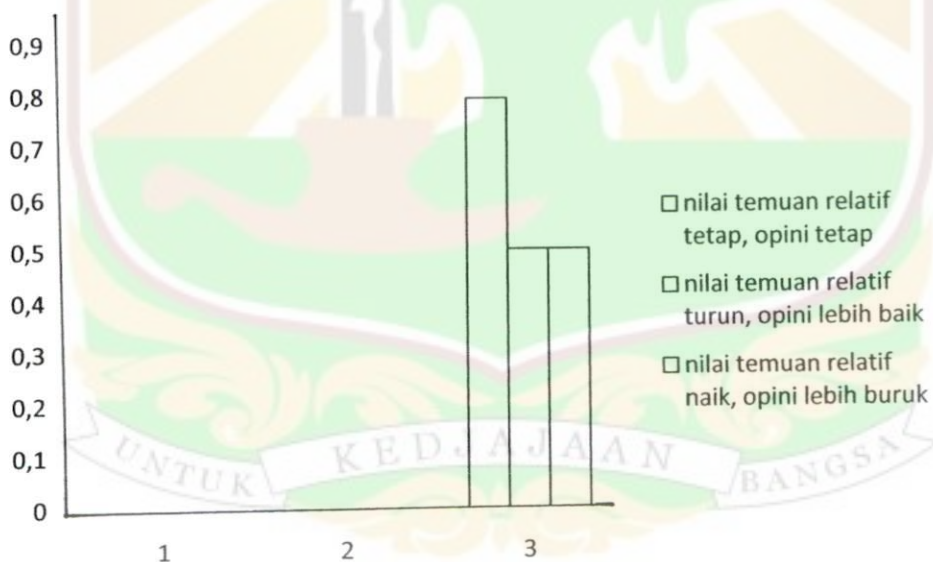
4.4.1.5.4. Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Tahun Sebelumnya Memperkuat

Pengaruh Nilai Temuan Pemeriksaan Terhadap Opini Audit BPK

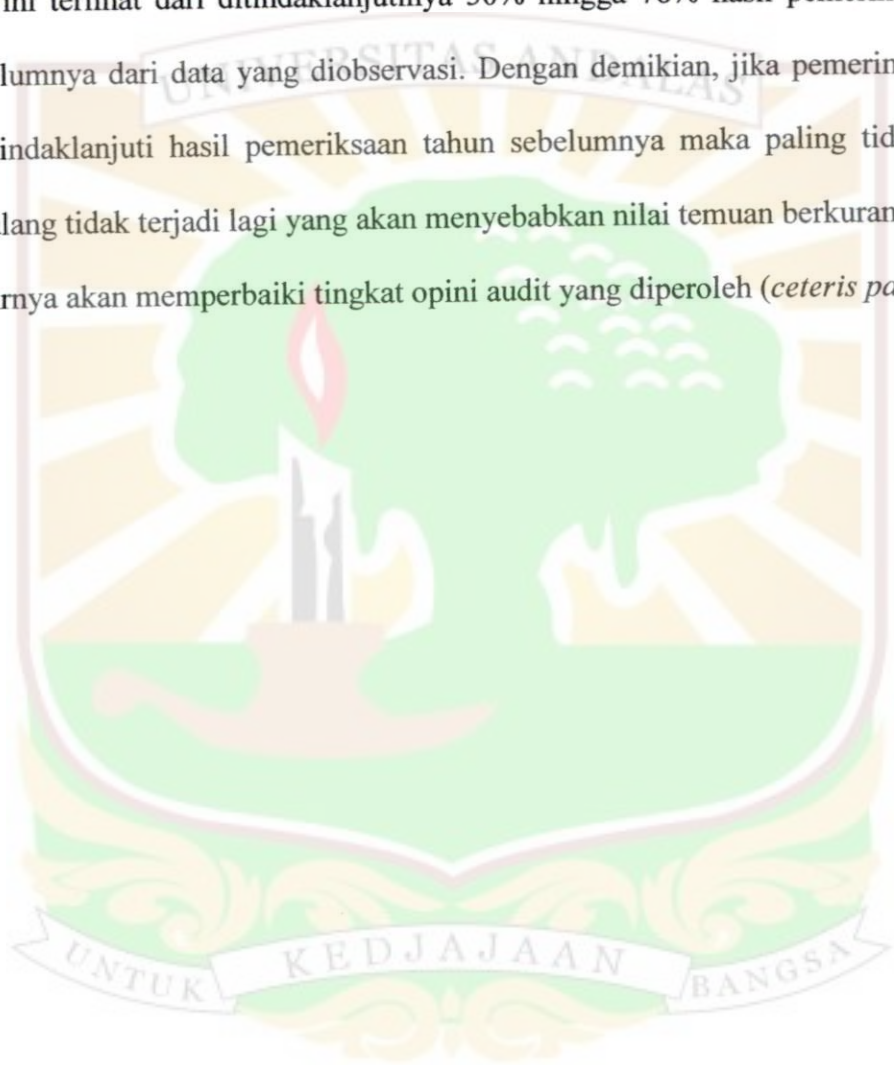
Dari hasil analisis data diperoleh hasil seperti yang ditunjukkan tabel 4.10 berikut :

Tabel 4.10

Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Tahun Sebelumnya Memperkuat Pengaruh Nilai Temuan Pemeriksaan Terhadap Opini Audit BPK.



Tabel tersebut memperlihatkan bahwa dari hasil analisis yang menunjukkan bahwa nilai temuan pemeriksaan mempengaruhi opini audit BPK, didukung/diperkuat dengan ditindaklanjutnya hasil pemeriksaan tahun sebelumnya. Hal ini terlihat dari ditindaklanjutnya 50% hingga 78% hasil pemeriksaan tahun sebelumnya dari data yang diobservasi. Dengan demikian, jika pemerintah daerah menindaklanjuti hasil pemeriksaan tahun sebelumnya maka paling tidak temuan berulang tidak terjadi lagi yang akan menyebabkan nilai temuan berkurang dan pada akhirnya akan memperbaiki tingkat opini audit yang diperoleh (*ceteris paribus*).



REFERENSI

- Agoes, Sukrisno dan Estralita Trisnawati (2004). *(Edisi ke-5)*. Jakarta: Salemba Empat
- Arens, A.A. and Loebbecke, J.K. *Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach*, International Edition, Prentice Hall., New Jersey, 2003
- Asikin Bachtiar, Pengaruh Sikap Profesionalisme Internal Auditor Terhadap Peranan Internal Auditor Dalam Pengungkapan Temuan Audit, 2006
- Budiartha Ketut, Menelusuri opini auditor independen atas LKPD pemerintah provinsi Bali, 2007
- Effendi, Muh Arief., Universitas Trisakti, Jakarta, 2009 *Tantangan Untuk Menjadi Seorang Auditor Internal yang Profesional (Challenge to be the Professional Ainternal Auditor)*
- Forum Dosen Akuntansi Sektor Publik, Buletin Teknis Standar Akuntansi Pemerintahan, Telaah Kritis PP No 24 Tahun 2005, BPFE Yogyakarta, 2006.
- Henry Lilik, Inspektorat Lakukan Reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi Jateng TA 2009, http://jatengprov.go.id/?document_srl=4950, 2009
- IAI-KAP. 2001. *Standard Profesional Akuntan Publik*. Penerbit Salemba Empat. Jakarta
- Ikatan Akuntan Indonesia-Kompartemen Akuntan Publik. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: PT Salemba Empat.
- Kuntadi, Cris, *Peningkatan Peran Auditor Internal Dalam Pelaksanaan Reviu Atas Laporan Keuangan*, Majalah Pemeriksaan BPK RI No 199/Agustus-September 2009/Tahun XXVIII.
- KPMG, "KPMG, 1998 Fraud Survey", New York: ,1998
- Larry F. Konrath, *Auditing, Concept and Applications, a Risk Analyses Approach*, 1999:208).
- Mardi, Sekretaris Inspektorat Provinsi Sumatera Barat. *Pentingnya Review Laporan Keuangan Daerah*. 2008.

- Mautz, R.K dan H.A. Sharaf. 1993. *The Philosophy of Auditing*. Sarasota: American Accounting Association.
- Mutchler, J., 1985. "A Multivariate Analysis of the Auditor's Going Concern Opinion Decision" *Journal of Accounting Research*. Autumn. 668 - 68.
- PSEKP, Reviu Laporan Keuangan, Pengalaman Praktis di Pemerintah Daerah, UGM 2009.
- Ramadhany, Alexander. 2004. "Analisis Faktor - Faktor Yang Mempengaruhi Penerimaan Opini Going Concern Pada Perusahaan Manufaktur Yang Mengalami Financial Distress Di Bursa Efek Jakarta". *Tesis S2*, Universitas Diponegoro, Semarang. Tidak Dipublikasikan.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-Undang No. 1/2004 tentang Perbendaharaan Negara
- _____. 2006. Peraturan Pemerintah No. 8/2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah.
- _____. 2005. Peraturan Pemerintah NO. 58/2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah
- _____. 2004. Undang- Undang No. 15/2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- _____. 2006. Peraturan Pemerintah No.13/2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- _____. 2008. Peraturan Pemerintah No. 60/2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- _____. 2003. Undang-Undang No.17/2003 tentang Keuangan Negara.
- _____. 2007. Badan Pemeriksaan Keuangan. Petunjuk Teknis Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah
- _____. 2007. Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan No. 01/2007. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

_____.2008. Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Panduan Manajemen Pemeriksaan.

Rismanto, Gregorius Yorrie. Pengaruh Resiko Pengendalian Terhadap Nilai Temuan BPK RI, UGM. Yogyakarta, 2006.

Sawyer, B. Lawrence, & Dittenhover, A. Mortimer. 2003, *Sawyer's Internal Auditing*, Fifth edition. The Institute of Internal Auditor. Florida

Sinaga, Hasan Bakri. LK WTP Belum Memuaskan. Majalah Pemeriksa No. 115/ November-Desember. 2008/Tahun XXVIII

Susanto, Daniel,2007. Peranan Audit Internal terhadap Kepatuhan Manajemen Perusahaan (Studi Kasus Pada PT OTTO Parmaceutical Industries Ltd)

Suprpto Tri, Analisis Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Sleman Dalam Masa otonomi Daerah tahun 2003-2004, 2006

Tugiman Hiro. 2000. *Pengaruh Peran Auditor Internal Serta Faktor-Faktor Pendukungnya Terhadap Peningkatan Pengendalian Internal Dan Kinerja Perusahaan*. Disertasi Doktor pada Universitas Padjadjaran Bandung.

Tunggal Widjaja Amin, Internal Auditing Suatu Pengantar, Harvarindo, Jakarta 2000

Zanie Abdullah, . Sambutan wakil ketua BPK RI, Seminar Sistem Pelaporan keuangan negara/ Daerah, Jakarta, 5 Juni 2008

Zuriah Nurul, Metodologi Penelitian Sosial dan Pendidikan, Teori-Aplikasi, Malang 2005.

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	2.1500	.44436	60
X1	.5167	.50394	60

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.201 ^a	.040	.024	.43907

a. Predictors: (Constant), X1

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.469	1	.469	2.431	.124 ^a
	Residual	11.181	58	.193		
	Total	11.650	59			

a. Predictors: (Constant), X1

b. Dependent Variable: Y

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.241	.082		27.490	.000
	X1	-.177	.113	-.201	-1.559	.124

a. Dependent Variable: Y

Hipotesis 2

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	2.1500	.44436	60
X2	.6156	.94789	60

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.441 ^a	.195	.181	.40215

a. Predictors: (Constant), X2

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.270	1	2.270	14.037	.000 ^a
	Residual	9.380	58	.162		
	Total	11.650	59			

a. Predictors: (Constant), X2

b. Dependent Variable: Y

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.023	.062		32.591	.000
	X2	.207	.055	.441	3.747	.000

a. Dependent Variable: Y

Hipotesis 3

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	2.1500	.44436	60
X1X3	.2318	.32506	60

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.075 ^a	.006	-.012	.44692

a. Predictors: (Constant), X1X3

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.065	1	.065	.325	.571 ^a
	Residual	11.585	58	.200		
	Total	11.650	59			

a. Predictors: (Constant), X1X3

b. Dependent Variable: Y

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.174	.071		30.585	.000
	X1X3	-.102	.179	-.075	-.570	.571

a. Dependent Variable: Y

Hipotesis 4

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	2.1500	.44436	60
X2X3	.19181	.499125	60

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.361 ^a	.130	.115	.41792

a. Predictors: (Constant), X2X3

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.520	1	1.520	8.703	.005 ^a
	Residual	10.130	58	.175		
	Total	11.650	59			

a. Predictors: (Constant), X2X3

b. Dependent Variable: Y

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.088	.058		36.091	.000
	X2X3	.322	.109	.361	2.950	.005

a. Dependent Variable: Y

HASIL UJI MULTIKOLINEARITAS

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	X3, X1, X2	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Y

Coefficients^a

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	X1	.976	1.025
	X2	.956	1.046
	X3	.949	1.054

a. Dependent Variable: Y

Coefficient Correlations^a

Model			X3	X1	X2
1	Correlations	X3	1.000	-.135	.195
		X1	-.135	1.000	-.102
		X2	.195	-.102	1.000
	Covariances	X3	.023	-.002	.002
		X1	-.002	.011	-.001
		X2	.002	-.001	.003

a. Dependent Variable: Y

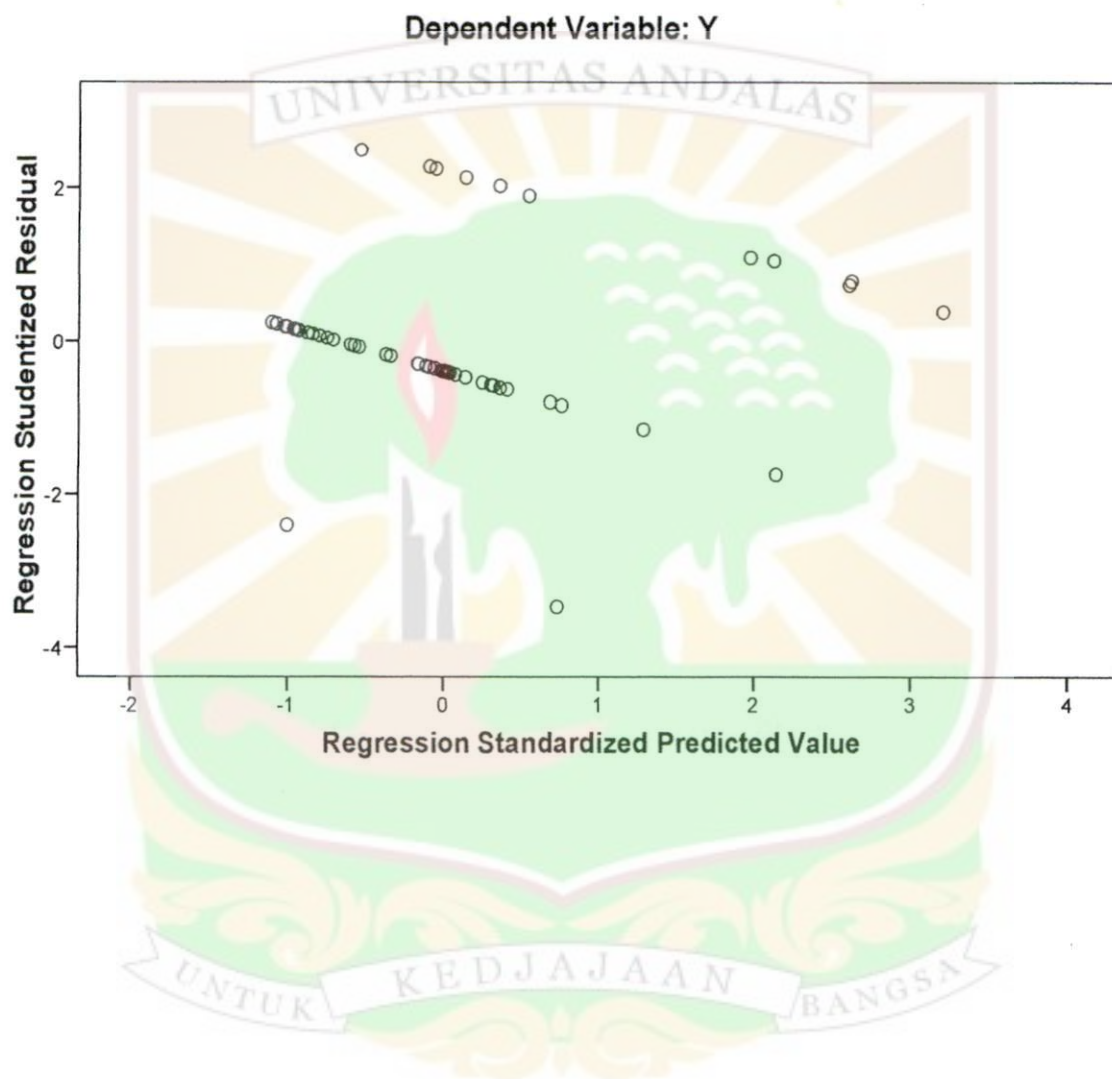
Collinearity Diagnostics^a

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions			
				(Constant)	X1	X2	X3
1	1	2.724	1.000	.03	.05	.04	.04
	2	.710	1.958	.00	.01	.71	.13
	3	.388	2.651	.02	.82	.06	.28
	4	.178	3.912	.95	.12	.19	.56

a. Dependent Variable: Y

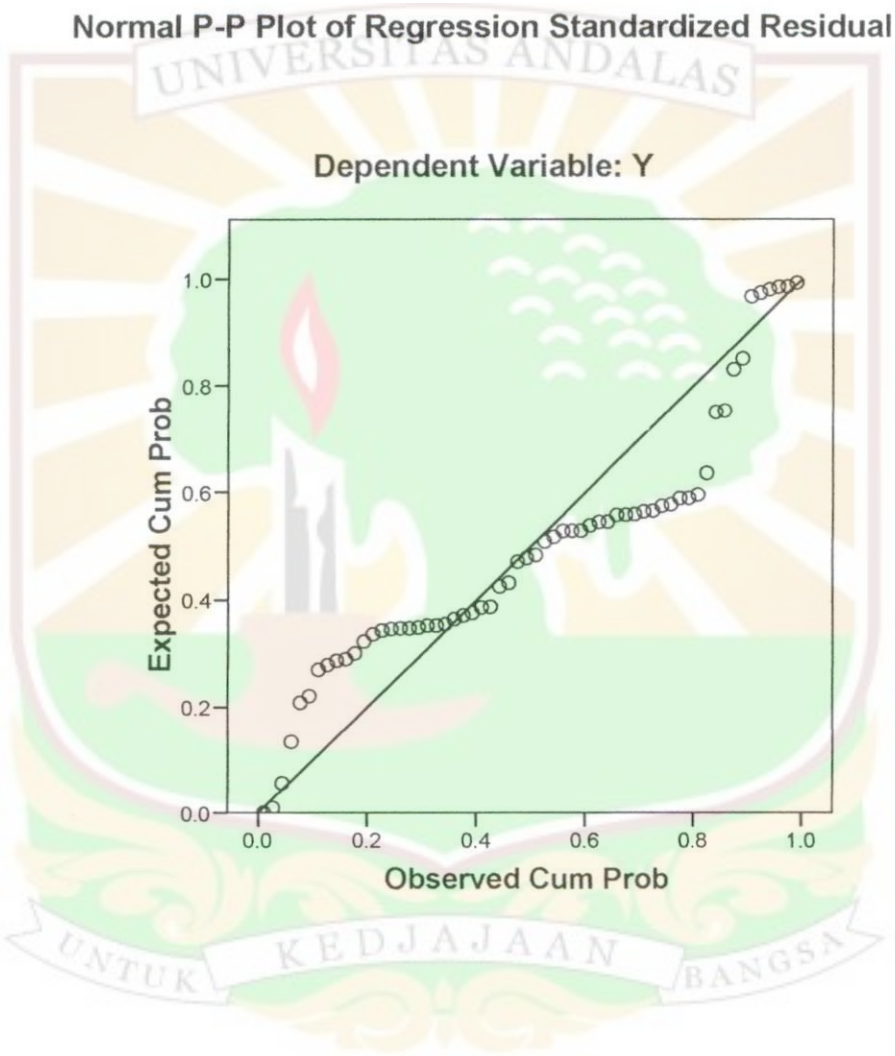
HASIL UJI HETEROSKEDASTISITAS

Scatterplot



HASIL UJI NORMALITAS DATA

Charts



JMSI NILAI TEMUAN

persentase nilai temuan dibandingkan dengan tahun lalu naik/turun antara 0% < % nilai temuan<50%, maka nilai temuan dianggap tetap
 persentase nilai temuan dibandingkan dengan tahun lalu naik/turun diatas 50%, dianggap terjadi KENAIKAN/PENURUNAN NILAI TEMUAN
 NILAI TEMUAN TETAP dan OPINI TETAP berarti NILAI TEMUAN BERPENGARUH TERHADAP OPINI

Pemda	2006			2007			2008			dari 2006-2007	kondisi	opini	dari 2007-2008	kondisi	opini
	persentase nilai temuan (X2)	tindak lanjut	Opini (Y)	persentase nilai temuan (X2)	tindak lanjut	Opini (Y)	persentase nilai temuan (X2)	tindak lanjut	Opini (Y)						
Provinsi Sumatera Barat	6,87%	0%	WDP	33,94%	0%	WDP	77,87%	0%	WDP	27,06%	tetap	tetap	43,93%	tetap	tetap
Kota Pariaman	7,43%	62%	WDP	33,94%	53%	WDP	190,73%	0%	WTP	26,50%	tetap	tetap	156,79%	naik	lebih baik
Kota Solok	29,18%	86%	WDP	12,81%	0%	WDP	16,74%	57%	WDP	-16,37%	tetap	tetap	3,93%	tetap	tetap
Kabupaten Solok	1,10%	91%	WDP	0,70%	62%	WDP	3,06%	0%	WDP	-0,40%	tetap	tetap	2,36%	tetap	tetap
Kabupaten Mentawai	88,68%	0%	WDP	70,95%	58%	WDP	29,43%	56%	WDP	-17,73%	tetap	tetap	-41,52%	tetap	tetap
Kabupaten Solok selatan	13,05%	0%	TMP	50,40%	61%	TMP	161,68%	56%	TMP	37,34%	tetap	tetap	111,28%	naik	tetap
Kota Bukittinggi	3,19%	87%	WDP	50,11%	58%	WDP	333,65%	0%	WDP	46,92%	tetap	tetap	283,53%	naik	tetap
Kota Payakumbuh	96,27%	0%	WDP	35,37%	83%	WDP	45,36%	68%	WDP	-60,89%	turun	tetap	9,98%	tetap	tetap
Kabupaten Tanah Datar	8,87%	0%	TMP	39,67%	89%	TMP	39,13%	89%	WDP	30,80%	tetap	tetap	-0,54%	tetap	lebih baik
Kabupaten Lima Puluh Kota	48,72%	67%	WDP	22,72%	66%	WDP	6,14%	0%	WDP	-26,00%	tetap	tetap	-16,58%	tetap	tetap
Kabupaten Agam	2,04%	0%	WDP	9,45%	65%	WDP	8,43%	66%	WDP	7,42%	tetap	tetap	-1,02%	tetap	tetap
Kota Padang	13,30%	74%	WDP	366,88%	91%	TMP	8,52%	69%	WDP	353,59%	naik	lebih buruk	-358,36%	turun	lebih baik
Kabupaten Padang Pariaman	7,34%	73%	WDP	10,99%	56%	WDP	2,34%	63%	WTP	3,65%	tetap	tetap	-8,65%	tetap	lebih baik
Kota Padang Panjang	3,79%	50%	WDP	138,06%	85%	WDP	20,26%	80%	WDP	134,27%	naik	tetap	-117,80%	turun	tetap
Kabupaten Pasaman	32,78%	0%	TMP	12,74%	58%	WDP	5,59%	66%	WDP	-20,04%	tetap	lebih baik	-7,15%	tetap	tetap
Kabupaten Pasaman Barat	344,94%	0%	TMP	274,27%	57%	TMP	331,92%	0%	TMP	-70,66%	tetap	tetap	57,65%	naik	tetap
Kabupaten Pesisir Selatan	9,23%	0%	WDP	8,86%	72%	WDP	6,25%	66%	WDP	-0,37%	tetap	tetap	-2,61%	tetap	tetap
Kota Sawahlunto	32,88%	0%	WDP	12,09%	50%	WDP	15,04%	65%	WDP	-20,78%	tetap	tetap	2,95%	tetap	tetap
Kabupaten Sijunjung	51,38%	0%	WDP	219,62%	0%	TMP	5,92%	0%	WDP	168,24%	naik	lebih buruk	-213,70%	turun	lebih baik
Kabupaten Dhamasraya	1,56%	0%	WDP	149,69%	0%	WDP	29,58%	0%	WDP	148,13%	naik	tetap	-120,11%	turun	tetap

dari jumlah data yang diobservasi n-20 (60-20)=40

jadi	tidak pengaruh	pengaruh	yang ditindaklanjuti
nilai temuan relatif tetap, opini tetap		0,6	0,79
nilai temuan relatif tetap, opini lebih baik	0,1		
nilai temuan relatif tetap, opini lebih buruk	-		
nilai temuan relatif turun, opini tetap	0,1		
nilai temuan relatif turun, opini lebih baik		0,1	0,5
nilai temuan relatif turun, opini lebih buruk	-		
nilai temuan relatif naik, opini tetap	0,1		
nilai temuan relatif naik, opini lebih baik	0,0		
nilai temuan relatif naik, opini lebih buruk		0,1	0,5
	0,3	0,7	

No	Pemda	Reviu Inspektorat	Opini	Reviu Inspektorat	Opini	Reviu Inspektorat	Opini
1	Provinsi Sumatera Barat	tidak ada	WDP	ada	WDP	ada	WDP
2	Kota Solok	tidak ada	WDP	ada	WDP	ada	WDP
3	Kabupaten Solok	tidak ada	WDP	ada	WDP	ada	WDP
4	Kabupaten Mentawai	tidak ada	WDP	ada	WDP	ada	WDP
5	Kota Bukitttinggi	tidak ada	WDP	ada	WDP	ada	WDP
6	kabupaten Lima Puluh Kota	tidak ada	WDP	ada	WDP	ada	WDP
7	Kota Padang Panjang	tidak ada	WDP	ada	WDP	ada	WDP
8	Kota Payakumbuh	tidak ada	WDP	tidak ada	WDP	ada	WDP
9	Kabupaten Agam	tidak ada	WDP	tidak ada	WDP	ada	WDP
10	Kabupaten Pasaman	tidak ada	TMP	tidak ada	WDP	ada	WDP
11	Kabupaten Pesisir Selatan	tidak ada	WDP	tidak ada	WDP	ada	WDP
12	Kota Sawahlunto	tidak ada	WDP	tidak ada	WDP	ada	WDP
13	Kabupaten Dhamasraya	tidak ada	WDP	tidak ada	WDP	ada	WDP
14	Kota Padang	tidak ada	WDP	ada	TMP	ada	WDP
15	Kabupaten Sijunjung	tidak ada	WDP	tidak ada	TMP	ada	WDP
16	Kabupaten Solok selatan	tidak ada	TMP	ada	TMP	ada	TMP
17	Kabupaten Pasaman Barat	tidak ada	TMP	tidak ada	TMP	ada	TMP
18	Kota Pariaman	tidak ada	WDP	ada	WDP	ada	WTP
19	Kabupaten Tanah Datar	tidak ada	TMP	tidak ada	TMP	ada	WDP
20	Kabupaten Padang Pariaman	tidak ada	WDP	ada	WDP	ada	WTP

Opini Tetap WDP (1 tahun reviu) 0,30
 Opini Tetap WDP (2 tahun reviu) 0,35
 Opini Berfluktuasi (2 tahun reviu) 0,05
 Opini Tetap TMP (2 tahun reviu) 0,10
 Opini Fluktuasi lalu Lebih Baik (1 tahun 0,05
 Opini Lebih Baik (2 tahun reviu) 0,15

Reviu Tidak mempengaruhi Opini 0,8
 reviu Mempengaruhi Opini 0,2

No	Pemda	2006		2007		2008		kondisi nilai temuan	opini	kondisi	opini
		persentase nilai temuan (X2)	Opini (Y)	persentase nilai temuan (X2)	Opini (Y)	persentase nilai temuan (X2)	Opini (Y)				
1	Provinsi Sumatera Barat	6,87%	WDP	33,94%	WDP	77,87%	WDP	tetap	tetap	tetap	tetap
2	Kota Pariaman	7,43%	WDP	33,94%	WDP	190,73%	WTP	tetap	tetap	naik	lebih baik
3	Kota Solok	29,18%	WDP	12,81%	WDP	16,74%	WDP	tetap	tetap	tetap	tetap
4	Kabupaten Solok	1,10%	WDP	0,70%	WDP	3,06%	WDP	tetap	tetap	tetap	tetap
5	Kabupaten Mentawai	88,68%	WDP	70,95%	WDP	29,43%	WDP	tetap	tetap	tetap	tetap
6	Kabupaten Solok selatan	13,05%	TMP	50,40%	TMP	161,68%	TMP	tetap	tetap	naik	tetap
7	Kota Bukittinggi	3,19%	WDP	50,11%	WDP	333,65%	WDP	tetap	tetap	naik	tetap
8	Kota Payakumbuh	96,27%	WDP	35,37%	WDP	45,36%	WDP	turun	tetap	tetap	tetap
9	Kabupaten Tanah Datar	8,87%	TMP	39,67%	TMP	39,13%	WDP	tetap	tetap	tetap	lebih baik
10	kabupaten Lima Puluh Kota	48,72%	WDP	22,72%	WDP	6,14%	WDP	tetap	tetap	tetap	tetap
11	Kabupaten Agam	2,04%	WDP	9,45%	WDP	8,43%	WDP	tetap	tetap	tetap	tetap
12	Kota Padang	13,30%	WDP	366,88%	TMP	8,52%	WDP	naik	lebih buruk	turun	lebih baik
13	Kabupaten Padang Pariaman	7,34%	WDP	10,99%	WDP	2,34%	WTP	tetap	tetap	tetap	lebih baik
14	Kota Padang Panjang	3,79%	WDP	138,06%	WDP	20,26%	WDP	naik	tetap	turun	tetap
15	Kabupaten Pasaman	32,78%	TMP	12,74%	WDP	5,59%	WDP	tetap	lebih baik	tetap	tetap
16	Kabupaten Pasaman Barat	344,94%	TMP	274,27%	TMP	331,92%	TMP	tetap	tetap	naik	tetap
17	Kabupaten Pesisir Selatan	9,23%	WDP	8,86%	WDP	6,25%	WDP	tetap	tetap	tetap	tetap
18	Kota Sawahlunto	32,88%	WDP	12,09%	WDP	15,04%	WDP	tetap	tetap	tetap	tetap
19	Kabupaten Sijunjung	51,38%	WDP	219,62%	TMP	5,92%	WDP	naik	lebih buruk	turun	lebih baik
20	Kabupaten Dhamasraya	1,56%	WDP	149,69%	WDP	29,58%	WDP	naik	tetap	turun	tetap

keterangan	tidak pengaruh	pengaruh
nilai temuan relatif tetap, opini tetap		0,6
nilai temuan relatif tetap, opini lebih baik	0,1	
nilai temuan relatif tetap, opini lebih buruk	-	
nilai temuan relatif turun, opini tetap	0,1	
nilai temuan relatif turun, opini lebih baik		0,1
nilai temuan relatif turun, opini lebih buruk	-	
nilai temuan relatif naik, opini tetap	0,1	
nilai temuan relatif naik, opini lebih baik	0,0	
nilai temuan relatif naik, opini lebih buruk		0,1
Jumlah	0,3	0,7

No	Pemda	Reviu Inspektorat	Tindak Lanjut	Opini	Reviu Inspektorat	Tindak Lanjut	Opini	Reviu Inspektorat	Tindak Lanjut	Opini
1	Provinsi Sumatera Barat	tidak ada	0%	WDP	ada	0%	WDP	ada	0%	WDP
1	Kota Solok	tidak ada	86%	WDP	ada	0%	WDP	ada	57%	WDP
1	Kabupaten Solok	tidak ada	91%	WDP	ada	62%	WDP	ada	0%	WDP
1	Kabupaten Mentawai	tidak ada	0%	WDP	ada	58%	WDP	ada	56%	WDP
1	Kota Bukittinggi	tidak ada	87%	WDP	ada	58%	WDP	ada	0%	WDP
1	kabupaten Lima Puluh Kota	tidak ada	67%	WDP	ada	66%	WDP	ada	0%	WDP
1	Kota Padang Panjang	tidak ada	50%	WDP	ada	85%	WDP	ada	80%	WDP
2	Kota Payakumbuh	tidak ada	0%	WDP	tidak ada	83%	WDP	ada	68%	WDP
2	Kabupaten Agam	tidak ada	0%	WDP	tidak ada	65%	WDP	ada	66%	WDP
2	Kabupaten Pasaman	tidak ada	0%	TMP	tidak ada	58%	WDP	ada	66%	WDP
2	Kabupaten Pesisir Selatan	tidak ada	0%	WDP	tidak ada	72%	WDP	ada	66%	WDP
2	Kota Sawahlunto	tidak ada	0%	WDP	tidak ada	50%	WDP	ada	65%	WDP
2	Kabupaten Dhamasraya	tidak ada	0%	WDP	tidak ada	0%	WDP	ada	0%	WDP
3	Kota Padang	tidak ada	74%	WDP	ada	91%	TMP	ada	69%	WDP
4	Kabupaten Sijunjung	tidak ada	0%	WDP	tidak ada	0%	TMP	ada	0%	WDP
5	Kabupaten Solok selatan	tidak ada	0%	TMP	ada	61%	TMP	ada	56%	TMP
5	Kabupaten Pasaman Barat	tidak ada	0%	TMP	tidak ada	57%	TMP	ada	0%	TMP
6	Kota Pariaman	tidak ada	62%	WDP	ada	53%	WDP	ada	0%	WTP
6	Kabupaten Tanah Datar	tidak ada	0%	TMP	tidak ada	89%	TMP	ada	89%	WDP
6	Kabupaten Padang Pariaman	tidak ada	73%	WDP	ada	56%	WDP	ada	63%	WTP

Opini Tetap WDP (1 tahun reviu)	0,30	tidak tindak lanjut	0,44	tindak lanjut	0,56
Opini Tetap WDP (2 tahun reviu)	0,35	tidak tindak lanjut	0,38	tindak lanjut	0,62
Opini Berfluktuasi (2 tahun reviu)	0,05	tidak tindak lanjut	0	tindak lanjut	1
Opini Tetap TMP (2 tahun reviu)	0,10	tidak tindak lanjut	0,5	tindak lanjut	0,5
Opini Fluktuasi lalu Lebih Baik (1 tahun reviu)	0,05	tidak tindak lanjut	1	tindak lanjut	0
Opini Lebih Baik (2 tahun reviu)	0,15	tidak tindak lanjut	0,22	tindak lanjut	0,78



No	Pemda	2006			2007			2008		
		persentase nilai temuan (X2)	tindak lanjut	Opini (Y)	persentase nilai temuan (X2)	tindak lanjut	Opini (Y)	persentase nilai temuan (X2)	tindak lanjut	Opini (Y)
1	Provinsi Sumatera Barat	6,87%	0%	WDP	33,94%	0%	WDP	77,87%	0%	WDP
2	Kota Pariaman	7,43%	62%	WDP	33,94%	53%	WDP	190,73%	0%	WTP
3	Kota Solok	29,18%	86%	WDP	12,81%	0%	WDP	16,74%	57%	WDP
4	Kabupaten Solok	1,10%	91%	WDP	0,70%	62%	WDP	3,06%	0%	WDP
5	Kabupaten Mentawai	88,68%	0%	WDP	70,95%	58%	WDP	29,43%	56%	WDP
6	Kabupaten Solok selatan	13,05%	0%	TMP	50,40%	61%	TMP	161,68%	56%	TMP
7	Kota Bukitttinggi	3,19%	87%	WDP	50,11%	58%	WDP	333,65%	0%	WDP
8	Kota Payakumbuh	96,27%	0%	WDP	35,37%	83%	WDP	45,36%	68%	WDP
9	Kabupaten Tanah Datar	8,87%	0%	TMP	39,67%	89%	TMP	39,13%	89%	WDP
10	kabupaten Lima Puluh Kota	48,72%	67%	WDP	22,72%	66%	WDP	6,14%	0%	WDP
11	Kabupaten Agam	2,04%	0%	WDP	9,45%	65%	WDP	8,43%	66%	WDP
12	Kota Padang	13,30%	74%	WDP	366,88%	91%	TMP	8,52%	69%	WDP
13	Kabupaten Padang Pariaman	7,34%	73%	WDP	10,99%	56%	WDP	2,34%	63%	WTP
14	Kota Padang Panjang	3,79%	50%	WDP	138,06%	85%	WDP	20,26%	80%	WDP
15	Kabupaten Pasaman	32,78%	0%	TMP	12,74%	58%	WDP	5,59%	66%	WDP
16	Kabupaten Pasaman Barat	344,94%	0%	TMP	274,27%	57%	TMP	331,92%	0%	TMP
17	Kabupaten Pesisir Selatan	9,23%	0%	WDP	8,86%	72%	WDP	6,25%	66%	WDP
18	Kota Sawahlunto	32,88%	0%	WDP	12,09%	50%	WDP	15,04%	65%	WDP
19	Kabupaten Sijunjung	51,38%	0%	WDP	219,62%	0%	TMP	5,92%	0%	WDP
20	Kabupaten Dhamasraya	1,56%	0%	WDP	149,69%	0%	WDP	29,58%	0%	WDP

